ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců
Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **ANITA B s.r.o.**
sídlem Průmyslová 2453/7, Boskovice
zastoupen Ing. Igorem Pantůčkem, daňovým poradcem
sídlem Řípská 11d, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23.9.2019, č.j. 38538/19/5200-11432-807689,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 23.9.2019, č.j. 38538/19/5200-11432-807689, kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti

rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) – dodatečnému platebnímu výměru ze dne 29.5.2018, č.j. 2922618/18/3007-50524-702850, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, tak, že se doměřená daň po provedeném odvolacím řízení mění z částky 5 154 890 Kč na částku 2 185 760 Kč a současně se snižuje zákonné penále z částky 1 030 978 Kč na 437 152 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Podle žalobce správní orgány žalobci odepřely nárok na odpočet nákladů na výzkum a vývoj pouze z formálních důvodů. Žalovaný se nijak nevyjádřil k otázce, zda náležitosti projektu musí být součástí jednoho souvislého textu, anebo zda mohou být součástí dokumentů, které tvoří s projektem nezpochybnitelný celek. Správní orgány nevyslechly svědka, který mohl potvrdit, kdy byly zahájeny práce na projektu; pokud byly podle smluv práce započaty dříve, než byl projekt schválen, jedná se o rozdíl jednoho dne. Žalovaný změnil odůvodnění pro odmítnutí uplatňovaného odpočtu na základě nové skutečnosti, konkrétně chybného účtování žalobce o nákladech spojených s projektem výzkumu a vývoje. Žalovaný žalobce s novým hodnocením neseznámil. Pokud žalovaný dovodil, že žalobce svá tvrzení o účtování nově namítá až v podaném odvolání a nepředložil k tomu žádný důkaz, tak žalobce poskytl správci daně kompletní účetnictví. Žalovaný postupuje formálně také v otázce nákladů týkajících se výměníku, které měl žalobce podle žalovaného samostatně analyticky členit dle jednotlivých vyvíjených výrobků či zařízení. Pokud by měl žalobce tu možnost, vysvětlil by, že výměník palet je integrovanou, neoddělitelnou součástí vyvíjeného automatu, a nelze jej samostatně oddělit a evidovat v majetku žalobce. Až po ukončení projektu výzkumu a vývoje žalobce zjistil, že se jedná o zařízení, na které je možné uplatnit užitný vzor, proto žalobce podal přihlášku až tři měsíce po ukončení vývoje automatu na šití mopů.

3. Pokud jde o technické zhodnocení komunikace, tak použití geotextilie a položení drenážních trubek k odvodnění pozemku se uskutečnilo v rámci původní výstavby v roce 2011. V tomto směru tak v roce 2014 nedošlo k technickému zhodnocení, nadto v roce 2014 žalobce provedl opravu pouze části komunikace, druhá část je dodnes neopravena, proto si správní orgány mohly na místě ověřit, jak byla technicky původní konstrukce komunikace provedena. V rámci provedených prací bylo sice vybudováno také menší parkoviště, nicméně nejednalo se o rozšíření stávající plochy určené k parkování, ale o vybudování zcela nové plochy. Pokud jde o vestavěné patro skladovací haly, tak i v tomto případě žalobce prostřednictvím fotodokumentace doložil původní stav. Nedošlo ke změně technologických vlastností vestavěného patra, správní orgány svá tvrzení ani nedoložily žádnými důkazy.

4. Pokud jde o výnosy z licenční smlouvy, podle žalobce správní orgány nesprávně neuznaly náklady na výkresovou dokumentaci v celkové výši 312 922,54 Kč, které žalobce zahrnul do hodnoty prototypu. Žalobce prokázal, že dodavateli poskytl zálohy na základě uzavřené smlouvy o dílo, a předložením výkresové dokumentace také prokázal, že mu bylo dílo v roce 2014 poskytnuto. Nelze přitom souhlasit s postupem správních orgánů, které odmítly výslechy svědků jako nadbytečné a účelové; svědci měli doložit, že sjednané dílo bylo dodavatelem provedeno podle smlouvy a předáno žalobci. Ze strany dodavatele nedošlo k vyúčtování poskytnutých služeb, resp. přijatých záloh, z důvodu vnitřních problémů na jeho straně, proto žalobce provedení výslechu konkrétních svědků navrhl. Správní orgány si nevyžádaly další důkazy, které mohou být pouze v držení dodavatelů, a znemožnily tak žalobci unést jeho důkazní břemeno.

5. Pokud jde o neuznání nákladů v celkové výši 252 752,86 Kč z toho důvodu, že žalobce neprokázal jejich souvislost s pořízením know-how a prototypu, kdy žalobce dokládal výdejky materiálu ze skladu, tak žalovaný tvrdí, že na výdejkách není uvedena cena celkem, a současně uvádí, že je na nich dopásána celková částka; z toho, že jsou údaje dopsány rukou, zřejmě dovozuje nezákonnost, dále však svůj závěr neodůvodňuje. Žalobce byl schopen vysvětlit, že žádný zákon nezakazuje provést na interních účetních dokladech zápis rukou, a doložit, že výdejky byly zaneseny standardním způsobem do řádně vedeného účetnictví.

6. K nákladům na reklamu žalobce namítá, že měl uzavřenou smlouvu s Promo Czech Group s.r.o. a žádná žalobci známá indicie nesvědčila o tom, že tento dodavatel reklamu pouze obstarává od jiné osoby, žalobce byl v dobré víře, že uvedená společnost je faktickým poskytovatelem. Jednotliví subdodavatelé jsou pro žalobce neznámí; správní orgány měly prokázat, že žalobce mohl či měl vědět o jejich provázání, a jaké skutečnosti na to mohly žalobce upozornit. Pokud jde o cenu reklamy placenou žalobcem, správní orgány si měly za účelem nalezení ceny obvyklé zjistit, v jaké cenové hladině se pohybují reklamní plnění poskytovaná na jiných sportovištích či jiným subjektům. Správní orgány nevyslechly jiné inzerenty ani nijak neprověřovaly, zda se v případě Emerencie s.r.o. jednalo o výhradního odběratele či nikoliv. Správní orgány měly posuzovat i to, zda ceny mezi sportovními kluby a Emerencie s.r.o. nebyly nepřiměřeně nízké; cena, za kterou žalobce pořídil reklamní plnění, vznikla na základě střetu nabídky a poptávky, přičemž nabídka byla výrazně ovlivněna monopolním postavením Emerencie s.r.o. Žalovaný si neověřil, zda bylo možné od sportovního klubu reklamu koupit. Žalovaný si také mohl ověřit obvyklou cenu u sponzorů fotbalové soutěže a okolnosti uzavírání smluv o reklamě s nimi.

7. Podle žalobce není možné zobrazit přímý efekt realizované reklamy na výši obratu podnikatelského subjektu. Nelze pochybovat o tom, že reklamní plnění v podobě, kterou žalobce využil, mohlo objektivně sloužit (či se tak aspoň žalobce mohl domnívat) ke zvýšení příjmů ze žalobcova podnikání. Správní orgány se nevyjádřily k ekonomickým důvodům pořízení reklamy, které žalobce uváděl ve svých vyjádřeních; jejich rozhodnutí jsou tak nepřezkoumatelná. Pokud správní orgány dovodily, že dodavatel i ostatní společnosti v řetězci se správcem daně nekomunikují, tak správní orgány již neuvádí, jak se tyto subjekty chovaly v roce 2014; bývalý statutární orgán dodavatele žalobce je pro správce daně kontaktní, o čemž svědčí i jeho výslech. Z ničeho neplyne, že výdaje na reklamu byly přemrštěné ve vztahu k hospodaření žalobce. Žalobce v odvolacím řízení přeložil e-mailovou komunikaci mezi výrobním ředitelem žalobce Ing. I. V. a V. B. z FC Zbrojovka Brno, ze které plyne i cena jednoho banneru. Cena, se kterou operuje správce daně, není vzhledem k současné ceně reálná. Po žalobci nelze spravedlivě požadovat, aby při realizaci soukromoprávního vztahu zjišťoval ceny, za které reklamní plochy nakoupil jeho dodavatel, jaké náklady mu v souvislosti s plněním vznikly, resp. kolik činila marže poskytovatele v daném obchodním případě.

8. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.

10. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

12. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

III. A

13. Ze žalobní argumentace plyne názor žalobce, že prokázal vynaložení tvrzených výdajů na výzkum a vývoj, a pokud mu byly vytýkány nedostatky projektu, jednalo se o nedostatky pouze formálního charakteru, které nemohou mít na tento nárok vliv; správní orgány rovněž pochybily, pokud nevyslechly navrhovaného svědka.

14. Jestliže žalobce cituje body 108 až 117 napadeného rozhodnutí, přičemž s argumentací v nich uvedenou nesouhlasí, tak zde se žalovaný zabýval odvolacími námitkami žalobce týkajícími se závěrů správce daně ohledně nedostatků v podobě formálních požadavků na projekt výzkumu a vývoje „Automat na šití mopů a malých stěrek suvná a otočná verze“ a dále otázkou účtování nákladů na projekt výzkumu a vývoje. Žalovaný uzavřel, že žalobce si neoprávněně uplatnil odpočet nákladů na výzkum a vývoj v celkové výši 6 836 025 Kč.

15. Podle závěrů správních orgánů projekt v rozporu s § 34c odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), konkrétně neobsahuje dobu řešení, neboť v něm není uveden konkrétní den zahájení řešení projektu a konkrétní den předpokládaného ukončení řešení projektu; to se týká etap vývoje tak, jak jsou uvedeny pod bodem 8. projektu.

16. Dále podle správních orgánů žalobce neprokázal, že projekt byl schválen před zahájením jeho řešení, protože dne 2.4.2014 žalobce uzavřel s dodavatelem MICHALOVSKÝ s.r.o. tři smlouvy o konzultační činnosti na tři varianty automatu na šití mopů s názvy „suvný stůl varianta A“, „suvný stůl varianta B“, „verze otočný stůl“, ačkoliv projekt byl schválen dne 3.4.2014; v odvolání žalobce pouze uvedl, že datum zahájení řešení může být uvedeno ve kterékoliv části projektu, nicméně v projektu toto datum uvedeno není, když v části 8. je u první etapy vývoje prototypu uveden pouze text „Vývoj prototypu: 4 až 6/2014“.

17. Dále projekt neobsahuje předpokládané náklady na řešení projektu v jednotlivých letech. Dle projektu má být vývoj řešen v období 2014 až 2016. V bodě 7. projektu jsou uvedeny pouze celkové předpokládané výdaje s poznámkou, že největší finanční zátěž se předpokládá v prvém roce vývoje. Na výzvu správce daně žalobce požadované údaje neuvedl a ani v rámci odvolání k tomu nedoložil žádný důkazní prostředek.

18. Dále podle správních orgánů projekt neobsahuje kvalifikaci osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, a formu pracovněprávního vztahu k žalobci, ale pouze jména, příjmení a tituly v bodě 9. projektu; podle žalovaného splnění tohoto požadavku nelze dovozovat ani z personálních dokumentů, na které odkazoval žalobce v odvolání.

19. Konečně projekt neobsahuje způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, je v něm pouze uvedeno, že kontrola bude prováděna periodicky dle potřeby; materiál „Vyhodnocení Projektu“ tyto skutečnosti rovněž neobsahuje, žalobce je nedoložil ani žádnými listinnými důkazními prostředky (zkušební protokoly, hodnotící zprávy apod.); na výzvu správce daně žalobce neuvedl ani předmět a formu kontroly, hodnotící ukazatele, jména osob, které budou kontrolu a hodnocení provádět, časové údaje, formu záznamů apod. Žalobce tak neprokázal ani faktickou realizaci kontroly a hodnocení postupu a výsledků uvedeného projektu a ani v rámci odvolání nedoložil žádný důkazní prostředek, který by jeho tvrzení prokázal.

20. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

21. Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2, včetně splátek a úroků z úvěrů a zápůjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění.

22. Podle § 34 odst. 4 ZPD lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.

23. Podle § 34b odst. 1 ZDP se výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu rozumí výdaje (náklady), které a) poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na 1. experimentální či teoretické práce, 2. projekční a konstrukční práce, 3. výpočty, 4. návrhy technologií, 5. výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje, b) jsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).

24. Podle § 34c odst. 1 ZDP, ve znění účinném do 31.3.2019, projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.

25. Podle § 34c odst. 2 ZDP, ve znění účinném do 31.3.2019, musí být projekt výzkumu a vývoje schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.

26. Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, „*odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle nějž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Není tak úkolem*

správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty, a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace, jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, čj. II. ÚS 3565/14). Stěžovatelka tedy nesmí opomenout, že výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj je určité dobrodiní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat...Zákon o daních z příjmů předepisuje řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k uznání odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a včasné předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti výslovně stanoví citovaný zákon (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014-48). Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoúčelným. Je to výchozí předpoklad pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56). Zákon o daních z příjmů nemůže kazuisticky domýšlet všechny možné formální náležitosti jakéhokoli písemného projektu výzkumu a vývoje. Skutečně tak záleží na každém daňovém subjektu, jak svůj písemný projekt pojme. Z judikatury Nejvyššího správního soudu však vyplývá, že celkový charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zvyšuje nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20)...Nejvyšší správní soud uznává, že zásada výkladu in favorem libertatis, respektive mitius je jednou ze základních interpretačních zásad oblasti daňového práva (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Uplatní se však pouze tam, kde přichází v úvahu více možných výkladů jednoho zákonného ustanovení. To však není případ nyní posuzované věci. Formální a obsahové náležitosti písemného projektu jsou v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů jasně dány, přičemž v podrobnostech se nechává prostor pro daňový subjekt, jakým konkrétním způsobem svou povinnost splní.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2020, č.j. 8 Afs 72/2018-52).

27. Zdejší soud k tomu uvádí, že již správce daně dostatečně specifikoval, které konkrétní zákonné náležitosti projektu nebyly v projednávané věci doloženy. Žalobce ani nenamítá, že by neměl možnost prokázat naplnění všech výše uvedených náležitostí, ani nezmiňuje, že by jej správce daně nevyrozuměl o tom, které náležitosti projektu nebyly splněny, resp. o povinnosti prokázat jejich naplnění.

28. Správní orgány dostatečně vysvětlily, které náležitosti projekt neobsahoval, přičemž žalovaný k žalobcově odvolací námitce také konstatoval, že ani údaje v personálních dokumentech neobsahují potřebné údaje o kvalifikaci osob; na jiné dokumenty, které nebyly součástí jediného dokumentu tvořícího projekt, přitom žalobce neodkazoval a nečiní tak ani v žalobě. S ohledem na uvedené nebylo potřebné, aby se žalovaný výslovně vyjadřoval k otázce, zda musí být formální náležitosti projektu součástí jednoho souvislého textu, jak namítá žalobce. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že daňové řízení je postaveno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, a pakliže správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), prokáže důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné,

úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit a v souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily; uvedené povinnosti platí také ve vztahu ke splnění podmínek pro odpočet nákladů od základu daně v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje (viz také výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu 25.5.2020, č.j. 8 Afs 72/2018-52).

29. Zdejší soud dále uvádí, že zákonné formální požadavky projektu výzkumu a vývoje nejsou samoúčelné; Nejvyšší správní soud kupříkladu ke způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků uvedl, že „*Mezi náležitosti projektu výzkumu a vývoje patří dle zákonného vymezení i předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Právě zmíněné náležitosti žalovaný nenalezl ve stěžovatelčiných projektech výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud konstatuje, že zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověření, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostály zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus...např. náležitost projektu v podobě vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků by mohla být využita při zkoumání, zda stěžovatelka prokázala, zda má nárok na odpočet. Pokud by stěžovatelka v projektu výzkumu a vývoje vymezila způsob kontroly a hodnocení, mohly by finanční orgány zkoumat, zda tato kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud by skutečně proběhly, bylo by možno zkoumat, zda případné záznamy o výsledcích kontroly lze užít při doložení nároku na odpočet.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2017, č.j. 9 Afs 144/2016-51). Především ale žalobce v žalobě závěry žalovaného o nesplnění podmínek nijak nerozporuje, neuvádí kupříkladu, které náležitosti doložil, přestože žalovaný tvrdí opak, případně ve kterých jiných dokumentech doložených v průběhu daňového řízení byly dotčené náležitosti obsaženy, a to mj. v souladu s prospektivní povahou projektu, kdy jednotlivé náležitosti musí být zjevně naplněny před zahájením projektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2016, č.j. 3 Afs 304/2016-37).

30. Pokud žalobce namítá, že správce daně žalobci vytýkal, že práce na projektu byly zahájeny dříve, než byl schválen, přičemž se jedná o rozdíl jednoho dne, zdejší soud souhlasí se závěry správních orgánů, že ze skutečností doložených žalobcem plyne, že projekt skutečně nebyl schválen před zahájením jeho řešení. Žalobce měl možnost uvedené vysvětlit, resp. prokázat, že tomu tak nebylo, což neučinil; není proto zřejmé, z čeho má plynout, že práce na vývoji automatu na šití mopů a malých stěrek nepředcházely schválení projektu, přestože žalobce v odvolání tvrdil, že projekt byl zahájen dne 3.4.2016 a že podpis smlouvy automaticky neznamená okamžité zahájení prací na projektu. Pokud jde o námitku, že dobu skutečného zahájení projektů mohl potvrdit R. M., jednatel společnosti MICHALOVSKÝ s.r.o., jak žalobce navrhoval, tak správní orgány odmítnutí tohoto důkazního návrhu zdůvodnily tak, že výslech svědka nemůže nahradit formálně bezchybný písemný dokument, současně žalovaný doplnil, že takto nelze prokázat, kdy byly u žalobce skutečně zahájeny práce na vývoji automatu na šití mopů a že nepředcházely schválení projektu, ale ani že soustavně a systematicky probíhaly, že byla fakticky prováděna kontrola a hodnocení jejich postupu a výsledků, a stejně tak nemůže nahradit všechny materiály (výstupy) prokazující tyto skutečnosti, tj. analýzy, zápisy, zkušební protokoly, hodnotící zprávy apod., neboť uvedené údaje jsou prioritně

v dispozici žalobce. Podle žalovaného by to ani nic nezměnilo na nevěrohodnosti předložených listinných důkazů. Uvedenému zdůvodnění odmítnutí výslechu svědka nemá zdejší soud co vytknout.

31. Žalobce namítá, že žalovaný nově zohlednil chybné účtování žalobce o nákladech spojených s projektem výzkumu a vývoje. Byť se tak stalo na základě odvolacího důvodu uplatněného žalobcem, žalovaný s tímto novým hodnocením žalobce v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil.

32. K tomu ze správního spisu plyne, že podle závěrů správce daně (zpráva o daňové kontrole ze dne 28.5.2018, č.j. 2492900/18/3007-60562-711575) žalobce porušil § 34b odst. 1 písm. b) ZDP, neboť náklady zahrnuté do odpočtu zaúčtoval jako pořízení dlouhodobého nehmotného majetku na kalkulační účet 041500 – Pořízení nehmotných investic – mopy, ty se staly součástí ocenění dlouhodobého nehmotného majetku, a do účetních nákladů je zahrnoval postupně od února 2015 ve formě účetních odpisů; náklady na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP byly ve zdaňovacím období 2014 daňově neuznatelné.

33. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že jelikož žalobce účtoval náklady na vývoj automatu na šití mopů na kalkulační účet 041500 – Pořízení nehmotných investic – mopy, nelze tyto náklady zahrnout do odpočtu, protože do odpočtu lze zahrnout pouze výdaje (náklady) splňující mj. podmínku dle § 23 odst. 1 ZDP (s účinností od 1.1.2015 zpřesněno v § 21h ZDP), že náklady na výzkum a vývoj jsou dle účetních předpisů jako náklady účtovány; to žalobce ve zdaňovacím období 2014 nesplnil a nelze tak testovat další věcné podmínky nákladů na výzkum a vývoj a uplatnit odpočet nákladů na výzkum a vývoj. Podle žalovaného žalobce nesprávné účtování výsledků výzkumu a vývoje do dlouhodobého nehmotného majetku místo provozních nákladů v průběhu daňové kontroly nenamítal a k uvedenému kontrolnímu zjištění se ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nevyjádřil, nově to namítal až v odvolání a nepředložil k tomu žádný důkazní prostředek.

34. K tomu zdejší soud odkazuje na odvolací argumentaci žalobce, v níž žalobce souhlasil s tím, že porušil účetní předpisy, když zaúčtoval náklady na výzkum a vývoj posuzovaného projektu mezi dlouhodobý nehmotný majetek, to však podle žalobce nemůže být podkladem pro rozhodnutí; náklady, které žalobce vydal v rámci posuzovaného projektu výzkumu a vývoje, jsou podle něj náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 ZDP a jsou akceptovatelné i z hlediska § 34b odst. 1 písm. b) ZDP; správce daně měl podle žalobce daňovou kontrolu uzavřít tak, že měl náklady na projekt vyjmout z účtu 041500, kam je zaúčtoval žalobce, a měl je zahrnout mezi náklady v účtové třídě 5xx, které ovlivňují základ daně.

35. Podle zdejšího soudu je podstatné především to, že ze závěrů žalovaného neplyne, že by žalovaný změnil odůvodnění pro odmítnutí uplatňovaného odpočtu na základě nové skutečnosti, konkrétně na základě chybného účtování o nákladech týkajících se projektu výzkumu a vývoje. Výše uvedené závěry žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl v reakci na argumentaci žalobce v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Z uvedeného důvodu není nutné zabývat se otázkou, zda správce daně měl k dispozici kompletní účetnictví žalobce či nikoli, či zda si měl žalovaný účetnictví žalobce od správce daně vyžádat. Z napadeného rozhodnutí neplyne, že by v odvolacím řízení došlo k doplnění dokazování, proto ani nelze přisvědčit namítanému porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným.

36. Žalobce také namítá, že dalším novým argumentem žalovaného bylo, že žalobce přihlásil užitný vzor č. 28482 u výměníku palet dne 2.4.2015, tedy tři měsíce po ukončení vývoje automatu na šití mopů, přičemž výměník je integrovanou a neoddělitelnou součástí vyvíjeného automatu a nelze jej samostatně oddělit a evidovat v majetku žalobce. K závěru, že se jedná o zařízení, na které je možné uplatnit průmyslový vzor (žalobce má patrně na mysli užitný vzor, pozn. soudu), došel žalobce až po ukončení projektu výzkumu a vývoje automatu na šití mopů, proto byla přihláška podána až s časovým odstupem.

37. K tomu zdejší soud uvádí, že žalovaný v souvislosti s nesprávným účtováním také dodal, že žalobce v průběhu řízení uvedl, že součástí vývoje automatu na šití mopů byl i výměník palet, na který vlastní užitný vzor č. 28482 a který byl při vývoji automatu na šití mopů jeho vedlejším produktem. Podle žalovaného však žalobce ohledně členění nákladů na vývoj v souvislosti s výměníkem palet a v souvislosti s uvedeným automatem na šití mopů v roce 2014 nepředložil žádný důkazní prostředek, ačkoliv dle účetních předpisů měl náklady analyticky členit dle jednotlivých vyvíjených výrobků či zařízení, a v případě ukončení vývoje konkrétního zařízení, např. z důvodu zápisu užitného vzoru, měl konkrétní výsledek výzkumu a vývoje samostatně ocenit, evidovat a odpisovat, nebo při záměru jeho využití pouze pro vlastní výrobu měl uvedené náklady účetně i daňově časově rozlišovat. Žalovaný uvedl, že uvedené zdůrazňuje především v souvislosti se zjištěním, že datum přihlášení užitného vzoru č. 28482 u výměníku palet bylo již 2.4.2015, tedy asi tři měsíce po ukončení vývoje automatu na šití mopů, který byl zařazen do dlouhodobého nehmotného majetku dne 8.1.2015.

38. Podle zdejšího soudu byť správce daně na rozdíl od žalovaného ve zprávě o daňové kontrole nedovodil výše uvedené nesrovnalosti týkající se účtování výměníku palet, který žalobce přihlásil jako užitný vzor, tak ani tu nelze dovozovat, že by žalovaný doplňoval dokazování správce daně ve smyslu § 115 daňového řádu. Jestliže žalobce uvádí, že na skutečnost, že se v případě výměníku palet jedná o zařízení, na které je možné uplatnit užitný vzor, přišel až po ukončení projektu, tak žalobce uvedené ničím nedokládá, časově nekonkretizuje okamžik, kdy bylo zjevné vytvoření zařízení, na které je možné přihlásit užitný vzor, a nijak tedy ani nevysvětluje daný časový odstup pro přihlášení užitného vzoru.

39. Jestliže žalobce namítá, že provedl opravu chybného účtování ve věci výsledků výzkumu a vývoje, která se projevila v podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za následující zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017, a že správce daně bez dalšího daň na základě podaných dodatečných daňových přiznání doměřil, čímž uvedené důvody plně akceptoval, tak podstatné je, že žalobce v rámci zdaňovacího období 2014 náklady související s výzkumem a vývojem neúčtoval na vrub nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nýbrž na vrub účtu 041500 – Pořízení nehmotných investic – mopy, přestože náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku nelze uznat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Proto zdejší soud nemá uvedenému postupu správce daně co vytknout; správní orgány postupovaly v souladu se zákonem.

III. B

40. Podle zjištění správce daně žalobce neoprávněně snížil základ daně o částku 1 234 268 Kč vynaloženou na rekonstrukci vestavěného patra haly a o částku 1 112 292 Kč vynaloženou na stavební práce týkající se komunikace u administrativní budovy; žalobce neprokázal, že

se jednalo o náklady na opravy dle § 24 odst. 1 ZDP. Podle správce daně se jednalo o náklady na technické zhodnocení majetku, které jsou v souladu s § 25 odst. 1 písm. p) ZDP nedaňovým nákladem.

41. Podle § 25 odst. 1 písm. p) ZDP lze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP.

42. Podle § 33 odst. 1 ZDP, ve znění účinném do 31.12.2020, se technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).

43. Podle § 33 odst. 2 ZDP se rekonstrukcí pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

44. Podle § 33 odst. 3 ZDP se modernizací pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

45. Rozhodnou otázkou je, zda v případě oprav týkajících se komunikace a rekonstrukce vestavěného patra haly, které pro žalobce měla provést Stavební firma Kindermann s.r.o. (dále „společnost Kindermann“), žalobce skutečně vynaložil náklady na opravu, anebo se jednalo o náklady na technické zhodnocení majetku.

46. Rozlišování mezi opravou a technickým zhodnocením je významné z toho hlediska, zda je možné příslušné náklady jednorázově odečíst od základu daně v souladu s § 24 ZDP (opravy), anebo zda dochází k postupnému snižování po více zdaňovacích období prostřednictvím odpisů dle § 26 a násl. ZDP (technické zhodnocení). Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2020, č.j. 2 Afs 335/2019-32, *„Samotný pojem „oprava “ není v zákoně o daních z příjmů ani v žádném jiném daňovém zákoně definován. Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) již ve své dřívější judikatuře dospěl k závěru, že za této situace je namístě vycházet pro daňové účely z definice pojmu „oprava“ podle účetních předpisů (viz např. rozsudek NSS ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007 - 83, věc LAGAD). Vyhláška č. 500/2002 Sb. definuje v § 47 odst. 2 písm. a) opravu takto: „Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.“ Z uvedeného je zřejmé, že odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevede samo o sobě k závěru, že se jedná o opravu. O opravu jde pouze tehdy, pokud odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevedlo k technickému zhodnocení. Technické zhodnocení lze tedy obecně vnímat jako „opravu vyšší kvality“. Odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození není automaticky opravou, nýbrž může být i technickým zhodnocením (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87, věc A-21). Daňový subjekt si pochopitelně nemůže volně určovat, zda určité plnění naplňuje znaky opravy, která je výdajem jednorázově odečitatelným ze základu daně z příjmů, anebo je technickým zhodnocením, na které musí uplatňovat režim odpisů. Ani havarijní stav hmotného majetku sám o sobě nepředurčuje, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů (k celému odstavci srov. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012 - 39, č. 2653/2012 Sb. NSS) ... pro*

hodnocení povahy stavební úpravy z hlediska dichotomie oprava či technické zhodnocení není důležitý důvod její realizace či jí zamýšlený cíl (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 - 87); v projednávaném případě proto nemůže být rozhodné to, jaký záměr stěžovatelku k uskutečnění prací vedl, ani jak jejich výsledek subjektivně hodnotí ona, neb skutečně určující je pouze objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu. Její tvrzení, že předmětné stavební práce pouze odstraňovaly havarijní stav věcí nebo měly za cíl obnovit jejich plnou funkčnost, stejně jako to, že nebyla zvýšena kapacita kanalizace a septiku či že nový plot byl postaven z kombinace totožných materiálů jako ten původní, samo o sobě nedokládá, že výsledkem těchto prací byla skutečně oprava; to však ještě neznamená, že od této argumentace lze zcela odhlédnout a ignorovat ji, nýbrž je namístě ji komparovat s dalšími stěžovatelkou označenými důkazy...Daňový subjekt je vždy povinen (a to libovolnými důkazními prostředky) ohledně původního stavu prokázat základní funkční parametry zařízení, které má být dotčeno úpravami (resp. opraveno)...Oprava totiž musí být vždy pojímána především z funkčního hlediska; jedná se o udržení věci v řádném stavu (případně znovuuvedení do řádného stavu), a to bez podstatné změny jejích funkčních parametrů. Je přitom logicky zřejmé a není překážkou posouzení prací jako opravy, pokud nové či opravené díly budou „lepší“ než ty původní (staré, jež byly vyměněny či vyspraveny), neboť právě uvedení do perfektního (bezvadného), byť funkčně původního, stavu je smyslem opravy...Právě tímto prizmatem (akcentováním funkčního hlediska opravy) je třeba nahlížet taktéž na důkazní břemeno daňového subjektu uplatňujícího určitý svůj náklad jako opravu, resp. na důkazní standard prokázání stavu věci před stavební úpravou. Nezbytné je tedy prokázat technický stav majetku před úpravou právě (a tedy zároveň pouze) v tom rozsahu a detailech, které jsou nutné pro funkční posouzení, zda se jedná o opravu (uvedení do původního stavu), či technické zhodnocení (nové zvýšení hodnoty věci). Není proto namístě vyžadovat po daňovém subjektu přesné popsání a doložení technického stavu věci v úplně všech detailech.“.

47. Je to tedy daňový subjekt, kdo je povinen prokázat, že se jedná o opravu a nikoliv technické zhodnocení: *„Tvrdil-li stěžovatel, že výdaje za provedené stavební práce mají charakter opravy, a že je proto oprávněně zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně, bylo na něm, aby takové tvrzení i prokázal. Je to totiž právě daňový subjekt, jehož stíhá prvotní důkazní břemeno -tedy povinnost předložit takové podklady, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (viz § 31 odst. 9 daňového řádu; z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení lze připomenout např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb.NSS, či 16. 4. 2007, čj. 8 Afs 165/2005 - 67). Povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů pod § 24 zákona o daních z příjmů leží na daňovém subjektu. Tento závěr platí tím spíše, že hranice mezi tím, co je „pouhou “ opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být někdy nezřetelná. V každém jednotlivém případě je proto nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných prostředků, které je daňový subjekt povinen doložit (srov. např. rozsudky ze dne 8. 11. 2007, čj. 9 Afs 50/2007 - 58, či ze dne 26. 10. 2011, čj. 9 Afs 24/2011 - 107).“* (rozsudek Nejvyššího správní soudu ze dne 27.4.2012, č.j. 8 Afs 4/2012-39, č. 2653/2012 Sb.).

48. Jak shrnul žalovaný v napadeném rozhodnutí k technickému zhodnocení komunikace, žalobce v daňovém řízení doložil přijatou fakturu, položkový rozpočet se soupisem provedených prací, ručně psané poznámky s popisem činností, fotodokumentaci stavu komunikace po opravě včetně stavu jiné komunikace stejně poškozené, jejíž oprava se připravuje; k prokázání stavu komunikace po opravě navrhl místní šetření, k jehož realizaci správce daně nepřikročil vzhledem k předložené fotodokumentaci, ze které tento

stav vyplýval. K prokázání stavu před opravou žalobce navrhl výslech svědka – jednatele dodavatele oprav T. K.

49. Z výpovědi T. K. (protokol ze dne 8.7.2017, č.j. 3677871/17/3007-60562-711575) správce daně zjistil, že původně nebyla komunikace odvodněna, protože pramen se podle svědka objevil v podloží komunikace asi po 7 až 8 letech od jejího vybudování, o existenci odvodnění v původní komunikaci se svědek nezmínil. Zároveň se podle svědka nově vybudovala odstavná plocha ze zámkové dlažby. To správce daně vyhodnotil jako změnu technických parametrů komunikace (nosnosti, životnosti, využitelnosti).

50. Správce daně vyhodnotil doložený položkový rozpočet, dle kterého v rámci prací na odvodnění komunikace byly položeny trativody z drenážních trubek v délce 56 m, byla položena hydroizolační vrstva geotextilie Geofiltex 500g/m^2 v množství 477,36 m^2, položena zámková dlažba na ploše 76 m^2, a součástí rozpočtu je nově i další zámková dlažby tloušťky 8 cm v množství 84 m^2. Podle správce daně žalobce v roce 2011 vybudoval zpevněnou komunikaci, o které však ve svém účetnictví neúčtoval, a parcely, na kterých ji vybudoval, v účetnictví za rok 2013 a 2014 vede jako pozemky, a současně v dlouhodobém hmotném majetku žádnou komunikaci neeviduje. Žádné zpevněné plochy neuvedl ani v daňovém přiznání k dani z nemovitostí, přitom tato komunikace od roku 2011 fakticky existuje.

51. Správce daně z vyjádření dodavatele oprav zjistil, že stavba původní komunikace byla součástí stavby nové administrativní budovy, kterou dodavatel oprav fakturoval na základě smlouvy o dílo č. 2011004 ze dne 1.2.2011. Předmětem díla byla novostavba budovy dle projektové dokumentace zpracované společností Optima s.r.o., dle které se jedná o stavbu administrativní budovy s parkovištěm a zpevněnými plochami, přičemž v ceně prací nebyly zahrnuty elektroinstalace, zabezpečovací zařízení, rozvody STA, parkové úpravy, reklamy, vstupní brána a zastřešení rampy. Dodavatel oprav doložil původní položkový rozpočet komunikace – cenový návrh, z něhož správce daně zjistil, že celková cena budované komunikace původně činila 2 981 469 Kč, přičemž ten neobsahuje údaje o zpracovateli a datu zpracování. Správce daně z něj např. zjistil použití geotextilie v množství 1 250 m^2, nezjistil však použití jakýchkoliv drenážních trubek. Podle správce daně z tohoto původního položkového rozpočtu neplyne původní stav komunikace, rovněž faktury bez příloh vystavené za stavbu haly s parkovištěm a zpevněnými plochami bez jakékoliv vazby na rozpočet neprokazují, za které konkrétní práce na komunikaci bylo fakturováno, a stejně tak smlouva o dílo ze dne 1.2.2011, ve které není uveden podrobný rozpis prací, které mají být při výstavbě parkoviště a zpevněných ploch provedeny. Podle správce daně T. K. při popisu původního stavu komunikace neuvedl, že při její výstavbě v roce 2011 bylo provedeno odvodnění, že byly položeny trativody z drenážních trubek v délce 56 m a že byly vybudovány šachty, do kterých bylo svedeno odvodnění; naopak uvedl, že po odstranění povrchu komunikace byl nově objeven pramen, který tam při stavbě této komunikace nebyl a který poškodil komunikaci, takže tento problém byl v rámci opravy řešen odvodněním komunikace drenážními trubkami, položením vrstvy geotextilie a opětovným provedením jednotlivých vrstev komunikace, současně oproti původnímu stavu se nově vybudovalo parkoviště či odstavná plocha pro kontejnery.

52. Žalovaný k tomu doplnil, že žalobce nepředložil žádné důkazy ukazující na stav komunikace před její opravou a že ze svědecké výpovědi T. K. vyplynuly skutečnosti svědčící
o změně technických parametrů komunikace (odvodnění, nové parkoviště) a tím celého

investičního celku pořízeného v roce 2011, což je také v souladu s důkazními prostředky, které předložil sám žalobce (faktura, položkový rozpočet, ručně psané poznámky, původní položkový rozpočet), současně podle žalovaného správce daně v účetnictví žalobce zjistil, že část nákladů na opravu komunikace ve výši 23 503 Kč sám žalobce vyhodnotil jako technické zhodnocení, ale chybně toto zaúčtoval jako zvýšení vstupní ceny staré budovy skladu.

53. Jestliže k tomu žalobce namítá, že zpochybnění použití drenážních trubek v původní konstrukci komunikace se objevilo nově až v napadeném rozhodnutí, tak tomu nelze přisvědčit. Správce daně se podle zdejšího soudu ve zprávě o daňové kontrole opakovaně vyjádřil k otázce, zda žalobce prokázal, že v rámci původního stavu komunikace, kterou žalobce vybudoval v roce 2011, tedy stavu před opravami provedenými v roce 2014, byly položeny trativody z drenážních trubek v délce 56 m v rámci odvodnění komunikace (viz strana 101 zprávy o daňové kontrole). Není tedy pravdou, že by správce daně zpochybňoval pouze použití geotextilie v původní komunikaci, jak uvádí žalobce.

54. Pokud žalobce odkazuje na původní položkový rozpočet ke stavbě komunikace v roce 2011, kde je geotextilie uvedena, tak tuto skutečnost žalovaný nerozporoval (viz např. bod 130 napadeného rozhodnutí), nicméně již správce daně upozornil, že z tohoto původního položkového rozpočtu není zřejmé, kdo a kdy jej zpracoval, a hodnotil jej rovněž společně s fakturami, ke kterým nebyly doloženy přílohy a ze kterých nebylo zjevné, za které konkrétní práce bylo fakturováno, současně upozornil, že ve smlouvě o dílo nebyl uveden podrobný rozpis prací, které mají být provedeny; z položkového rozpočtu nebyla zřejmá jeho návaznost na fakticky provedené a fakturované práce.

55. Podle zdejšího soudu je rovněž významné, že společnost Kindermann v odpovědi na výzvu správce daně sdělila, že původní stavba komunikace byla součástí stavby haly a byla fakturována pěti doklady, a to nikoli dle původního položkového rozpočtu, nýbrž dle smlouvy o dílo. Současně z původního položkového rozpočtu plyne, že se jednalo o „cenový návrh“. To, že byla v původním položkovém rozpočtu dohledána geotextilie, neznamená, že žalobce vyvrátil tvrzení správce daně, že geotextilie nebyla součástí původní komunikace, jak žalobce namítá; bylo na žalobci, aby prokázal, že k technickému zhodnocení nedošlo, a tedy současně prokázal původní stav komunikace, čili i skutečnost, že její součástí byla geotextilie. Pokud žalobce namítá, že doložil fotodokumentaci prokazující stav komunikace před provedenou opravou, tak zdejší soud souhlasí se správcem daně, že žalobce předložil fotodokumentaci stavu komunikace a stavu jiné komunikace stejně poškozené, jejíž oprava se připravuje. Nadto pokud žalobce namítá, že v roce 2014 provedl opravu pouze části komunikace, druhá část je neopravena a správní orgány si tak mohly přímo na místě ověřit, jak byla technicky provedena původní konstrukce komunikace, tak podstatné je, jaký byl stav té (části) komunikace, která byla v daném případě opravena a k jakým změnám na ní došlo; proto je bezpředmětné zkoumat komunikaci (její část), která opravena nebyla.

56. Pokud jde o výslech T. K., tak ten především uvedl k původní komunikaci, že v ní byly vyježděné koleje a nerovnosti povrchu, a co se týče podloží, to bylo zjištěno až po odkrytí povrchu – v jednom místě byl objeven pramen v podloží, který tam nebyl v době realizace stavby asi před sedmi až osmi lety, kterou prováděla společnost Kindermann pro žalobce; podloží odvodnili a stabilizovali a uvedli komunikaci do původního stavu. Zdejší soud souhlasí se správcem daně, že T. K. potvrdil, že v roce 2014 se při provádění opravy komunikace objevila nová skutečnost, která zde při budování této komunikace v roce 2011

nebyla; konkrétně jde o pramen, který se nově objevil v podloží, a jehož negativní vliv na stav komunikace byl řešen odvodněním a stabilizací podloží, a následně byl znovu proveden povrch komunikace, zčásti krytý živicí a zčásti zámkovou dlažbou.

57. Stejně tak žalobce ničím nedokládal a nedokládá, že se v okolí pozemku již v době původní výstavby nacházely prameny vody, kterou bylo potřeba svést mimo komunikace; ostatně to se míjí s tím, co vypověděl T. K.; z jeho výpovědi neplyne, jak tvrdí žalobce, že by se vyjadřoval k existenci geotextilie v původní komunikaci, a ani nepotvrdil odvodnění původního pozemku. Správce daně přitom tohoto svědka vyzval, aby popsal co nejpodrobněji stav komunikace před zahájením opravy; to je podle zdejšího soudu dostačují. Na existenci drenážních trubek (případně i geotextilie) se svědka netázal ani zmocněnec žalobce, přestože tuto možnost měl (správce daně umožnil zmocněnci žalobce pokládat dotazy k opravě komunikace, čehož také zmocněnec žalobce využil).

58. Pokud jde o skutečnost, že v rámci prací týkajících se komunikace bylo vybudováno nové parkoviště, tak i tu zdejší soud souhlasí se správními orgány, že ze zjištěných skutečností plyne, že došlo ke změně technických parametrů komunikace. K námitce, že v případě parkoviště se nejednalo o rozšíření stávající plochy určené k parkování, nýbrž o vybudování zcela nové plochy, zdejší soud uvádí, že žalobce nijak nevyvrátil, že by vybudování parkoviště nesouviselo s opravami dotčené komunikace, resp. že by toto parkoviště bylo vybudováno v rámci těchto oprav. I vybudování parkoviště navazujícího na komunikaci je třeba považovat za funkční změnu komunikace, a tedy za její technické zhodnocení. Žalobce neuvádí, že by stavební činnost týkající se komunikace s plochou na parkování nesouvisela, že by nebyla její součástí, že by na ni nijak nenavazovala apod. Žalobce pouze uvádí, že se uvedená parkovací plocha dříve na dotčeném místě nenacházela; to však podle zdejšího soudu neznamená, že se nemohlo jednat o technické zhodnocení komunikace.

59. Pokud jde o žalobní námitky týkající se opravy vestavěného patra skladovací haly, tak ze správního spisu plyne, že žalobce v daňovém řízení doložil přijatou fakturu, položkový rozpočet se soupisem provedených prací, ručně psané poznámky s popisem činností a fotodokumentaci stavu po rekonstrukci vestavěného patra. Současně žalobce navrhl místní šetření za účelem prokázání stavu po rekonstrukci a výslech jednatele dodavatele oprav T. K. k prokázání stavu před rekonstrukcí.

60. T. K. vypověděl (protokol ze dne 8.7.2017, č.j. 3677871/17/3007-60562-711575), že před rekonstrukcí byla zvlněná podlaha, deformované některé sloupy podpěrné konstrukce a poškozena prkna a nosníky stropů. V minulosti již jednu opravu na dané konstrukci dělali, je to asi 15 let, kdy se část uvedených prvků opravovala, v případě této opravy se opravil zbytek, který ještě nebyl rekonstruovaný. Na podlaze nad stropem byla prkna, některá byla poškozena zatékáním, některá zátěží; v případě nosné konstrukce opravovali deformace způsobené buď vysokozdvižným vozíkem, nebo provozem a zátěží konstrukce. Do podlahy nezasahovali. K zemním pracím dle předložené faktury uvedl, že si myslí, že se jednalo o zesílení nebo zpevnění podkladu pod patkami. K vybourání nosníků uvedl, že konstrukce byla původně smíšená; při opravě před 15 lety se vyměňovaly poškozené sloupy za silnostěnné trubky, protože byl použit méně vhodný materiál. Původní nosníky byly některé z traverz, některé byly svařované, při rekonstrukci v podstatě demontovali všechny poškozené sloupy i nosníky; při rekonstrukci, kterou dělali nyní, se vyměnil zbytek trubek, nyní je tak celá nosná konstrukce udělaná ze silnostěnných trubek a

válcovaných nosníků. Materiály, ze kterých byla původní konstrukce, se již nevyrábí, navrhoval opravu z materiálů dostupných na trhu s vysokou pevnostní a nízkou cenou.

61. Jak upozornil správce daně, vzhledem k původním druhům materiálů, ze kterých byly zhotoveny sloupy, došlo ke změně technických parametrů; jedná se o změnu podstatnou, jak plyne i z přiložených ručně psaných poznámek; byla provedena demontáž ocelových průvlaků a propadených sloupů, byly vybudovány základové patky ze železobetonu s výztuží betonářskou ocelí a na ně instalovány sloupy ze silnostěnných trubek; to podle správce daně svědčí o tom, že došlo k technickému zhodnocení. Pokud z výpovědi T. K. vyplynulo, že nosníky byly původně zčásti svařované a zčásti válcované, a došlo ke sjednocení jejich technických parametrů, tak i z toho lze podle správce daně dovozovat, že se nejedná o opravu, nýbrž o technické zhodnocení. V rámci zemních prací mělo být podle položkového rozpočtu provedeno vyřezání živice, odstranění podkladu (živice tl. 15 cm) a proveden ruční výkop jam.

62. Dále správce daně s odkazem na podklady doložené dodavatelem oprav upozornil, že v rámci zvláštního zakládání byly vybudovány základy patek ze železobetonu, které byly vyztuženy betonářskou ocelí. Podle správce daně jelikož položkový rozpočet neobsahuje žádnou demontáž základových patek v místě budování nových patek, musela být podlaha haly pokryta živicí o tl. 15 cm, která byla v místech nově budovaných základových patek odstraněna, byly vykopány jámy a v nich nově vybudovány železobetonové základové patky, které byly ještě vyztužené betonářskou ocelí. Pokud T. K. k zemním pracím a základům uvedl, že si myslí, že bylo prováděno zesílení nebo zpevnění podkladu pod patkami, tak dle správce daně fakturované položky svědčí o tom, že šlo o vybudování nových základových patek a že na jejich místě před fakturovanou rekonstrukcí žádné patky nebyly. V podlaze haly, pokryté živicí, byly vyhloubeny jámy a v nich zbudovány základové patky; dle poznámek bylo provedeno doplnění základů patek pod sloupy. Podle správce daně bez ohledu na to, zda šlo o vybudování nových patek, či o zesílení nebo zpevnění původních, je nepochybné, že došlo ke změně technických parametrů sloupů, pod kterými byly tyto patky zbudovány, takže se nejedná o opravu, nýbrž o technické zhodnocení.

63. Pokud jde o strop, správce daně z ručně psaných poznámek zjistil, že byla provedena demontáž dřevěných konstrukcí stropů, přičemž T. K. k původnímu stavu vypověděl, že byla zvlněná podlaha nad stropem z prken, což bylo způsobeno zatékáním a zátěží. V položkovém rozpočtu bylo v části „konstrukce tesařské“ uvedeno, že byla na konstrukci použita deska dřevoštěpková OSB 3N-4PD tl. 18 cm; k tomu zdejší soud dodává, že správce se zabýval vlastnostmi OSB desek s odkazem na internetové zdroje (viz str. 96 zprávy o kontrole). Správce daně uzavřel, že je zřejmé, že výměnou dřevěné podlahy z prken za podlahu z OSB desek došlo k výrazné změně technických parametrů, proto se nejedná o opravu, nýbrž o technické zhodnocení.

64. Zdejší soud se závěry správních orgánů souhlasí. Jednotlivé okolnosti oprav vestavěného patra (sloupy, nosníky, patky, strop) nasvědčují tomu, že došlo k technologické změně, která má za následek kvalitativní změnu vlastností – technických parametrů. Ostatně i svědek T. K. vypověděl, že si myslí, že došlo k zesílení nebo zpevnění podkladu pod patkami, dále uvedl, že po opravách byly všechny sloupy ze silnostěnných trubek (dříve tomu tak nebylo), všechny nosníky válcové (dříve také nikoliv), a že opravu navrhoval z materiálů s vysokou pevností; nelze tak přisvědčit žalobci, že výpověď svědka zpochybnila, že se nejedná o opravu, nadto opět to byl žalobce, kdo měl prokázat, že se

jednalo o opravu a nikoliv technologické zhodnocení. Nelze tak ani přisvědčit žalobci v tom, že na správní orgány přešlo důkazní břemeno, jak žalobce namítá, neboť správní orgány jasně zdůvodnily, proč ze žalobcem doložených pokladů či svědecké výpovědi závěr o tom, že se jednalo pouze o opravu a nikoliv technické zhodnocení, neplyne; správní orgány totiž nebyly povinny prokazovat, že se nejedná o opravu a svá tvrzení dokládat důkazy, jak tvrdí žalobce. Pokud žalobce namítá, že závěry žalovaného ohledně oprav sloupů, nosníků a podlah s tím, že vestavěné patro zůstalo v původních rozměrech, ale jeho funkční využití je nesrovnatelné s využitím dřívějším, se nezakládají na žádných relevantních technických parametrech, tak podle zdejšího soudu je zcela zjevné, že především s ohledem na změnu materiálů jednotlivých komponentů k technologickému zhodnocení a současně funkční změně vestavěného patra haly došlo, což správní orgány dostatečně zdůvodnily.

III. C

65. Žalobce také v rámci zdaňovacího období roku 2014 uplatňoval náklady na pořízení know-how v souvislosti s vývojem automatického šicího stroje kapes (kapsovačka), včetně prototypu, kdy také poskytoval licenci k výrobě strojů.

66. Žalobce zpochybňuje konkrétně závěr žalovaného, který neuznal náklady na výkresovou dokumentaci od dodavatele JT design s.r.o. v celkové výši 312 922,54 Kč dle vystavených zálohových faktur. Žalobce namítá, že prokázal, že dodavateli poskytl zálohy na základě uzavřené smlouvy o dílo, a že předložením výkresové dokumentace prokázal, že mu bylo dílo poskytnuto v roce 2014. Žalobce navrhoval výslech svědků, kteří mohli doložit, že sjednané dílo bylo dodavatelem provedeno podle smlouvy a předáno žalobci, a potvrdit výši nákladů, které žalobce účtoval mezi náklady na pořízení prototypu. Ze strany dodavatele nedošlo k vyúčtování poskytnutých služeb, resp. přijatých záloh z důvodu jeho „vnitřních problémů“.

67. Podle zdejšího soudu žalovaný již s odkazem na skutečnosti zjištěné správcem daně v napadeném rozhodnutí správně upozornil, že na analytický účet 041 520 – Pořízení nehmotných investic – kapsovačka nebyla do doby zařazení majetku do užívání, tedy do 8.1.2015, zaúčtovaná žádná přijatá faktura od JT design s.r.o. ani jiná přijatá faktura, na které by byly uvedené zálohy na dílo zúčtovány; tyto zálohy s pořízením know-how a prototypu nesouvisí a žalobce zahrnul částky v celkové výši 312 922,54 Kč do vstupní ceny kapsovačky neoprávněně. Žalovaný k tomu dále dodal, že z dokladů předložených v rámci daňové kontroly ověřil, že žalobce k této částce předložil pouze interní doklad č. INT-23/2015, ze kterého nebylo možné další skutečnosti zjistit a následně ověřit, proto žalovaný vyhodnotil, že u nákladů v celkové výši 312 922,54 Kč žalobce neprokázal jejich souvislost s pořízením know-how a prototypu.

68. Pokud žalobce v rámci odvolacího řízení uváděl, že s JT design s.r.o. uzavřel smlouvu o dílo, na jejímž základě měl dodat dokumentaci potřebnou k výrobě jednotlivých dílů prototypu (např. návrhových uzlů), tak již žalovaný upozornil, že žalobce nepředložil žádné listinné důkazní prostředky (např. smlouvu o dílo či objednávku), ze kterých by jeho tvrzení vyplývalo. Pokud tedy žalobce namítá, že další důkazy mohou být pouze v držení dodavatele, tak podle zdejšího soudu bylo na žalobci, aby svůj nárok prokázal a za tímto účelem přeložil relevantní podklady, tuto povinnost nelze přenášet na třetí subjekty. Žalovaný podle zdejšího soudu správně uvedl, že zaúčtování nákladů na základě

zálohových faktur bez jejich následného vyúčtování jakýmkoliv dokladem odporuje účetním předpisům.

69. Pokud žalobce v průběhu daňového řízení navrhoval provedení výslechu pana P., zaměstnance JT design s.r.o. a autora čtyř předložených výkresů, a pana Ž., bývalého jednatele JT design s.r.o., tak žalovaný podle zdejšího soudu nepochybil, pokud tomuto návrhu nevyhověl s tím, že ve věci prokázání oprávněnosti a především skutečné výše nákladů ve vztahu k výrobě prototypu (nikoli ve vztahu k celému vývoji kapsovačky) je výslech nadbytečný, neboť nemůže nahradit požadovanou listinu (smlouvu o dílo, vyúčtování záloh, analytické členění nákladů na výrobu prototypu a na vlastní vývoj kapsovačky tj. know-how) a rovněž nemůže prokázat, kdy žalobce realizoval uvedený náklad. Pokud podle žalovaného žalobce neprokázal oprávněnost, skutečnou výši a datum realizace nákladů, které byly zaúčtovány do vstupní ceny prototypu na základě zálohových faktur bez jejich následného vyúčtování, nelze to očekávat od svědka, který byl autorem čtyř výkresů, či od svědka, který byl jednatelem dodavatele. S těmito závěry žalovaného zdejší soud souhlasí.

70. Žalobce dále nesouhlasí s neuznáním nákladů v celkové výši 252 752,86 Kč, spočívajících ve výdejích materiálu ze skladu. Jednotlivé částky byly na analytický účet 041 520 zaúčtovány na základě doložených dodacích listů (výdejky ze skladu žalobce), podle kterých byl dodavatelem a zároveň odběratelem žalobce.

71. K tomu zdejší soud uvádí, že žalovaný správně poukázal na to, že na předmětných výdejkách není uvedena jednotková cena jednotlivých položek materiálu, ani cena celkem, proto nebylo možné ověřit správnost těchto částek a souvislost vydaného materiálu s pořízením know-how a prototypu; podle žalovaného na uvedených listech, vyhotovených na počítači, je rukou dopsáno „KAPSOVAČKA“ a předkontace uvedeného zaúčtování a zároveň je rukou dopsána i celková částka.

72. Podle zdejšího soudu žalovaný své závěry nepostavil na nemožnosti žalobce provádět na účetních dokladech zápis ručně, jak žalobce namítá. Současně zdejší soud považuje za nerozhodné, že výdejky byly podle žalobce zaneseny v počítačové podobě do účetnictví a že toto žalovaný nezpochybnil. Žalovaný nicméně podle zdejšího soudu dostatečně vysvětlil, že z obsahu těchto dokladů (výdejek) není možné ověřit obsah a částky zaúčtované do nákladů na předmětný účet. Skutečnost, že byla celková částka včetně nápisu „KAPSOVAČKA“ na dotčené doklady dopsána rukou, však podle zdejšího soudu vzbuzuje pochybnost, zda se tyto doklady týkaly skutečně daného materiálu ze skladu za deklarovaným účelem. Podstatné je však především to, že z výdejek neplyne cena jednotlivých položek materiálu, a i proto tak není zřejmé, zda skutečně materiál vydaný ze skladu dle těchto dokumentů souvisí s pořízením know-how a prototypu. Žalobce se ani nevyjadřuje k poukazu žalovaného na skutečnost, že dva totožné doklady ze dne 12.9.2012 obsahují stejný materiál a stejné celkové částky 16 312 Kč (dodací list č. VMV-1095/2012 a č. VMV-1101/2012), přičemž na nich uvedený materiál s názvem vedení lineární (jehla) a vedení lineární (patka) žalobce do nákladů již zaúčtoval, a to na základě přijaté faktury č. 50/2012. Zdejší soud proto žádné pochybení žalovaného neshledal.

III. D

73. Žalobce konečně zpochybňuje závěr správních orgánů, že neprokázal oprávněnost uplatněných nákladů na reklamu.

74. Správní orgány zjistily následující fakturační řetězec společností zapojených do obchodu s reklamou, který byl podle správních orgánů účelově vytvořen, a došlo v něm k umělému navýšení ceny:

    FC ZBROJOVKA BRNO, a.s.; Sportovní klub Královo Pole, z. s. → Emerencie s.r.o. → DIRECT 74 s.r.o. → ROXTA MORAVA s.r.o. → SIDWELL Advertising s.r.o. → Promo Czech Group s.r.o. → žalobce.

75. Mezi žalobcem a žalovaným je sporné, zda byl vysvětlen a doložen rozdíl mezi cenami, jaké žalobce sjednal se svým dodavatelem, a cenami, jaké by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 bodu 5 ZDP; v souvislosti s tím žalobce argumentuje rovněž svojí dobrou vírou a ekonomičností objednaných reklamních služeb.

76. Žalobce v roce 2014 uplatnil jako daňově účinný výdaj mj. částku ve výši 1 665 000 Kč za nájem reklamních tabulí na stadionu FC ZBROJOVKA BRNO, a.s. (dále jen „FC Zbrojovka Brno“) a v prostorách Sportovního klubu Královo Pole, z.s. Vodova Brno (dále jen „SK Vodova Brno“) od dodavatele Promo Czech Group s.r.o. (dále jen „Promo Czech“), s nímž žalobce uzavřel dne 17.3.2014 smlouvu o nájmu na umístění jednoho reklamního otočného panelu 6 x 1 metr na stadionu FC Zbrojovka Brno za částku ve výši 135 000 Kč měsíčně a jednoho reklamního panelu 2 x 1 metr uvnitř haly SK Vodova Brno za částku 90 000 Kč měsíčně. Výdaje žalobce uplatnil na základě celkem 14 faktur.

77. Podle správních orgánů žalobce rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou (referenční), kterou správce daně stanovil ve výši 26 614 Kč, nevysvětlil a neprokázal oprávněnost uplatnění tohoto výdaje. Žalobce uplatnil náklady na reklamu ve výši 1 665 000 Kč, nicméně podle správce daně za měsíc červenec 2014 neměla Emerencie s.r.o. (odběratel FC Zbrojovka Brno) s FC Zbrojovka Brno uzavřenou smlouvu a nebyla vystavena žádná faktura, proto správce daně žalobci v souladu s § 24 odst. 1 ZDP vyloučil částku ve výši 135 000 Kč, neboť v daném měsíci nebylo vůbec poskytnutí reklamy prokázáno. Ze zbývající částky 1 530 000 Kč správce daně žalobci uznal částku ve výši 26 614 Kč a částku ve výši 1 503 386 Kč s odkazem na § 23 odst. 7 ZDP vyloučil.

78. Tvrdí-li správce daně a žalovaný, že se žalobce účastnil transakcí, na něž je třeba nahlížet jako na transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, tak v tomto případě je to správce daně, který k tomu nese břemeno důkazní. Podle citovaného ustanovení 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; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

79. V nyní posuzované věci správce daně zjistil, že plnění bylo přes Promo Czech, resp. další subjekty v řetězci, pouze přefakturováno k žalobci za mnohonásobně navýšenou cenu; to ostatně žalobce ani nevyvrací.

80. Namítal-li žalobce, že správce daně neprokázal, že by žalobce nebyl v dobré víře a že o svém zapojení v řetězci osob jinak spojených nemohl vědět, tak prvním krokem v rámci aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP je prokázání toho, že žalobce byl součástí řetězce osob jinak spojených, tedy takových osob, kterými se pro účely ZDP rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení

daňové ztráty. Tyto osoby si zpravidla účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. V tomto kroku musí správce daně prokázat přítomnost nezvyklých okolností, které vedou k závěru, že účelem právního vztahu je získání daňového zvýhodnění.

81. Podle zdejšího soudu správce daně a žalovaný své důkazní břemeno v tomto kroku unesli. Pokud jde o dodavatele žalobce Promo Czech, správce daně zjistil, že nakupoval reklamní služby od SIDWELL Advertising s.r.o. (dále jen „SIDWELL“), obdržel provizi ve výši 3 % z měsíčních částek. Jednatel R. M. uvedl, že se nezabývá reklamou, ale jejím zprostředkováním, nemá žádné zaměstnance, zná T. Š. z Emerencie s.r.o. (dále jen „Emerencie“). R. M. také uvedl, že výrobu bannerů zajišťoval Ing. R. P. ze SIDWELL; SIDWELL ani FC Zbrojovka Brno, která výrobu sama před rokem 2013 zajistila a panely udržovala, to však nepotvrdily. Promo Czech byla registrována k DPH pouhých pět dnů před uskutečněním prvního zdanitelného plnění pro žalobce. SIDWELL sídlila na virtuálním sídle a byla nekontaktní, v roce 2014 byl jejím jednatelem Ing. R. P., jediným společníkem byla v roce 2014 společnost ROXTA MORAVA s.r.o. (dále jen „ROXTA“) a následně společnost České dobroty s.r.o., ve které byl jednatelem Ing. R. P. a společníkem společnost SEKULUS, a.s. (dále jen „SEKULUS“); jednatelem SIDWELL před Ing. R. P. byl D. G., který byl jejím vlastníkem před ROXTA. SIDWELL nebyla přímým obchodním partnerem sportovních klubů, ale uvedené služby nakupovala od ROXTA. ROXTA byla nekontaktní, neměla zaměstnance, jednatelem byl v roce 2014 R. H., podle něhož reklamní bannery pravděpodobně vyrábí a instaluje agentura, která má přímé smluvní vztahy se sportovními kluby; mezi předchozími a následujícími jednateli společnosti figuroval D. G., vlastníkem společnosti byla v roce 2014 SEKULUS, ve které byl v roce 2014 předsedou představenstva Ing. R. P. a předsedou dozorčí rady R. H. a následně se jejím vlastníkem stal R. H.. Mezi předchozími vlastníky ROXTA figuroval D. G.; ROXTA nebyla přímým obchodním partnerem sportovních klubů, reklamní služby nakupovala od DIRECT 74 s.r.o. (dále jen „DIRECT 74“). DIRECT 74 byla nekontaktní, neplnila své daňové povinnosti, následně se stala nespolehlivým plátcem a byla zrušena s likvidací, reklamní služby nakupovala od Emerencie. U DIRECT 74 došlo k zásadnímu navýšení cen reklamy. V řetězci byly všechny platby bezhotovostní, s výjimkou úhrad ROXTA pro DIRECT 74 a DIRECT 74 pro Emerencie, které na účtech nebyly zjištěny, přestože na fakturách byl uveden bezhotovostní způsob jejich úhrady. Emerencie byla přímým obchodním partnerem sportovních klubů, jednatelem je od roku 2008 Tomáš Šorm; Emerencie byla registrována k DPH pouhé dva dny před uskutečněním prvního zdanitelného plnění pro DIRECT 74.

82. Dále správní orgány zjistily, že FC Zbrojovka Brno uzavřela dvě smlouvy o reklamě s Emerencie na období od března do června 2014 (smlouva ze dne 1.3.2014) a od srpna do prosince 2014 (smlouva ze dne 1.8.2014) formou rotačních reklamních panelů o rozměru 6 x 1 m; reklama žalobce byla v roce 2014 na stadionu umístěna formou jednoho otočného panelu 6 x 1 m, výroba reklamního panelu byla zajištěna prostřednictvím jiného dodavatele před rokem 2013, reklamní panely udržovala FC Zbrojovka Brno. SK Vodova Brno uzavřela smlouvu o reklamě s Emerencie ze dne 31.12.2013 na celý rok 2014 formou reklamních nosičů o rozměru 2 x 1 m; reklama žalobce byla v roce 2014 ve sportovní hale umístěna formou jednoho panelu 2 x 1 m, výrobu reklamního panelu žalobce klub nezajišťoval.

83. Z judikatury správních soudů plyne, že „*Za běžné obchodní vztahy je pak nutno považovat takové, které se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže. Z běžných*

obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. Jde o cenu, která neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. V obchodním i občanském právu je obvyklá cena chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných podmínek s podobnými cenami. Lze tedy konstatovat, že podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen." (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, č.j. 5 Afs 34/2012-65). V rozsudku ze dne 13.6.2013, č.j. 7 Afs 47/2013-30, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*osobami spojenými ve smyslu ust. § 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. (...) Dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá „jen a pouze" na osoby, které skutečně a bezprostředně (...) vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. (...) Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj.*" (zvýrazněno zdejším soudem). Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro obchodní vztah (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, č.j. 5 Afs 34/2012-65, ze dne 25.9.2014, č.j. 7 Afs 39/2014-48, či ze dne 18.7.2018, č.j. 6 Afs 129/2018-29).

84. Závěry správce daně a žalovaného, že se v rámci popsaného řetězce jednalo o transakce výše uvedeného charakteru, tedy o transakce, v nichž docházelo k pouhé přefakturaci plnění s mnohonásobným navýšením ceny bez jakéhokoli racionálního důvodu, je s ohledem na zjištěné okolnosti a propojení jednotlivých subjektů v řetězci správný a dostatečně skutkově podložený; ostatně v tomto ohledu ani žalobce konkrétní skutková zjištění a závěry z nich dovozené nerozporuje. Nesouhlasí-li žalobce se závěrem správce daně ohledně nekontaktnosti některých subjektů zapojených do řetězce, tak výslech bývalého jednatele dodavatele skutková zjištění ohledně této společnosti, ale ani stran nekontaktnosti a dalších zjištěných skutečností týkajících se jiných společností v řetězci, nikterak nevyvrací; naopak obsah svědecké výpovědi, který nepřinesl jiný poznatek, než že plnění bylo za mnohonásobně zvýšenou cenu žalobci přefakturováno, závěrům správce daně a žalovaného odpovídá. Správce daně nedovozoval, že dotčené společnosti byly nekontaktní v roce 2014, to ani není podstatné pro závěr, že v daném případě byly do obchodu s reklamou zapojeny osoby spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Není ani pravdou, že jediným důvodem, pro který nebyly žalobci uznány náklady na reklamu ve výši žalobcem uplatněné, byla skutečnost, že dodavatel nekomunikuje se správcem daně.

85. Pokud obrana žalobce stojí na argumentaci, že uvedené okolnosti nemohl zjistit a byl v dobré víře v „ekonomickou racionalitu" uzavřené transakce, tak předně je třeba zdůraznit, že žalobce nebyl povinen prokázat, jak a z jakých subjektů byl sestaven uvedený řetězec společností. Byl-li žalobce do takového řetězce zapojen tím, že nabídku reklamy za uvedenou cenu akceptoval, tak z hlediska daně z příjmů, resp. oprávněnosti takto uplatněných výdajů, byl povinen spolehlivě vysvětlit, proč vynaložil výdaje právě v takové výši.

86. Je-li prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, jako tomu bylo v posuzovaném případě, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny

sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Na daňovém subjektu pak je zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit. Neučiní-li tak, teprve poté může správce daně provést úpravu základu daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31). Co se týká rozdílnosti ceny sjednané v nyní posuzované věci od cen, které by byly sjednány mezi osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, i zde leží důkazní břemeno na správci daně.

87. Pokud jde o ceny sjednané mezi jednotlivými články řetězců, tak správce daně vyšel z reálných cen, za které sportovní kluby pronajímaly reklamu Emerencie. Z takto zjištěné ceny pak správce daně vycházel coby z ceny sjednané nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, tedy ceny obvyklé. Správce daně vycházel ze sdělení FC Zbrojovka Brno a SK Vodova Brno, podle nichž SK Vodova Brno plochy k reklamním účelům pronajímala Emerencie na období od 1.1.2014 do 31.12.2014, přičemž nezajišťovala výrobu reklamního panelu žalobce, reklamní plochy pronajímala pouze Emerencie a není jí známo, komu Emerencie reklamní plochu dále pronajímala; SK Vodova Brno uzavřela s Emerencie smlouvu o pronájmu plochy k reklamním účelům ze dne 31.12.2013 na pronájem 30 ks reklamních ploch na období od 1.1.2014 do 31.12.2014 za celkovou částku 200 000 Kč s tím, že za každý další kus reklamního nosiče nad dohodnutý počet bude účtováno 10 000 Kč. Pokud jde o FC Zbrojovka Brno, ta uzavřela dne 1.3.2014 s Emerencie smlouvu o reklamě na využití 13 kusů reklamních panelů na dobu od 1.3.2014 do 30.6.2014 za celkovou částku 177 500 Kč + DPH, podle dodatku ke smlouvě ze dne 1.4.2014 se počet pronajatých reklamních panelů zvýšil na 16 a celková částka na 217 000 Kč + DPH. Dne 1.8.2014 uzavřela FC Zbrojovka Brno s Emerencie smlouvu o reklamě na dobu od 1.8.2014 do 31.12.2014 na pronájem 16 kusů reklamních panelů za celkovou částku 217 500 Kč + DPH, podle dodatku ke smlouvě ze dne 1.11.2014 se počet panelů zvýšil na 18 a celková částka na 231 500 Kč + DPH. Cena byla za každou pronajatou reklamní plochu stejná bez ohledu na počet reklamních ploch. V roce 2014 byly využity reklamní panely s reklamou žalobce vyrobené před rokem 2013, panely jsou udržovány průběžně po celou dobu ligové sezóny pracovníky technického úseku FC Zbrojovka Brno.

88. Z důkazů shromážděných od SK Vodova Brno a FC Zbrojovka Brno správce daně určil cenu tržně obvyklou, která činí 3 413 Kč za jeden panel na jeden měsíc v 1. pololetí 2014 a 2 719 Kč na jeden panel na jeden měsíc ve 2. pololetí 2014 na stadionu FC Zbrojovka Brno. Cena tržně obvyklá za umístění jednoho panelu na jeden měsíc v prostoru haly SK Vodova Brno pak činila částku 556 Kč za jeden panel na jeden měsíc (viz také str. 48 s 49 napadeného rozhodnutí). Uvedenému postupu nemá zdejší soud co vytknout, a to i z toho důvodu, že z vyjádření sportovních klubů vyplynulo, že rozdílné ceny pro individuální a hromadný odběr nepoužívaly, tj. fakturovaly vždy jen výše uvedenou cenu.

89. Proto zdejší soud souhlasí i s důvody, pro které správní orgány odmítly důkazní návrhy na výslechy svědků z jiných podnikatelských subjektů, které měly rovněž umístěnu reklamu na stadionu FC Zbrojovky Brno a v hale SK Vodova Brno. Stejně tak bylo nadbytečné, aby blíže neidentifikovaná osoba ze sportovních klubů vysvětlovala základní skutečnosti týkající se činnosti sportovních klubů v oblasti reklamy. Podstatné podle zdejšího soudu je, že správce daně zjistil, za jaké ceny byly pronajímány reklamní panely pro všechny subjekty v uvedených prostorech v roce 2014. Takový postup správce daně je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž ve vztahu ke zjišťování ceny obvyklé platí, že *„Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou 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 (obvyklá) 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." (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31, zvýrazněno zdejším soudem).

90. Ve vztahu k nyní posuzované věci jsou rovněž přiléhavé závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 25.11.2020, č.j. 4 Afs 125/2020-61, že „*...správní orgány cenu reklamy sjednanou mezi žalobcem a jeho dodavatelem porovnávaly v případě reklamy BARUM a reklamy RALLYSHOW vůči dvěma různým cenám za reklamu sjednanou mezi odlišnými subjekty. Správní orgány takto porovnávaly cenu reklamy na stejném závodě (tj. ve stejném časovém okamžiku), stejném vozidle se stejnou posádkou. Porovnávaly tedy cenu reklamy na základě objektivních kritérií na obdobných případech uskutečněných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Takovýto postup při stanovení obvyklé ceny považuje Nejvyšší správní soud za správný a v souladu s § 23 odst. 7 ZDP i s judikaturou správních soudů. ... Nejvyšší správní soud připouští, že vzorek dvou cen reklamy vskutku není příliš obsáhlý či reprezentativní, na rozdíl od krajského soudu má však za to, že tento vzorek je v posuzované věci postačující pro určení referenční ceny reklamy na výše uvedených závodech. K tomuto závěru vede Nejvyšší správní soud skutečnost, že správní orgány referenční ceny reklamy zjistily na totožných případech reklamy, jako byly reklamy BARUM a RALLYSHOW. S ohledem na tuto skutečnost má Nejvyšší správní soud za to, že již nebylo nutné zjišťovat ceny reklamy na větším vzorku (na jiných obdobných či srovnatelných automobilových závodech). Nejvyšší správní soud proto přisvědčil stěžovateli, že je-li dána velká srovnatelnost nezávislých transakcí s transakcí závislou, postačí pro určení ceny obvyklé méně transakcí. ...V případě reklamy WALAŠSKÁ správní orgány stanovily referenční cenu na základě smluv uzavřených na „mistrovství ČR regionálních show" za období od 15. 10. 2012 do 31. 12. 2012. Jako referenční cenu reklamy tedy použily cenu za určité období, nikoli cenu týkající se přímo závodu WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9. Ačkoli tedy správní orgány v případě reklamy WALAŠSKÁ nevycházely při stanovení referenční ceny reklamy z téměř totožných objektivních kritérií, jako v předchozích dvou případech, neboť v případě reklamy WALAŠSKÁ vycházely z ceny reklamy za výše uvedené období, které zahrnovalo více závodů, a nikoli pouze za jeden závod, nemá to za následek nedostatečné zjištění referenční ceny reklamy.*". V právě citovaném případě tedy Nejvyšší správní soud akceptoval postup správce daně, který vycházel při určení ceny obvyklé z ceny reklamy pro jiný subjekt na stejném závodě (tj. ve stejném časovém okamžiku), na stejném vozidle se stejnou posádkou. Není tedy v tomto směru rozdílu, pokud správce daně v nyní posuzované věci vycházel z ceny reklamy za jeden reklamní panel na jeden měsíc v hale SK Vodova Brno a na stadionu FC Zbrojovka Brno. Správce daně a žalovaný tedy postupovali v souladu s judikaturou správních soudů a rovněž nepochybili, pokud nezjišťovali ceny za reklamu na jiných sportovištích, jak namítá žalobce, přičemž svůj postup řádně zdůvodnili. Pokud žalobce navrhoval výslechy svědků k tomu, zda by sportovní kluby uzavřely obdobnou smlouvu o reklamě (pronájem reklamní plochy) přímo se žalobcem, případně za jakou cenu, tak dokazování slouží pouze k zodpovězení otázek skutkových a nikoli ke zjištění názoru svědků, zda by hypoteticky v roce 2014 uzavřeli smlouvu přímo se žalobcem. Zdejší soud k této námitce uzavírá, že správní orgán není vždy automaticky povinen vyhovět všem důkazním návrhům účastníků

řízení, musí však přezkoumatelným způsobem vysvětlit, proč takovéto důkazy nebudou provedeny. V posuzované věci tomuto požadavku správní orgány dostály.

91. Poukazuje-li dále žalobce k otázce mnohonásobného navýšení ceny na skutečnost, že po něm nelze požadovat, aby při realizaci soukromoprávního vztahu zjišťoval ceny, za které reklamní služby nakoupil jeho dodavatel, jaké náklady mu v souvislosti s plněním vznikly a kolik činila marže dodavatele, a současně požaduje-li žalobce zohlednit „monopolní postavení“ Emerencie, tak podle zdejšího soudu pokud došlo k mnohonásobnému navýšení ceny a žalobce nemohl nakoupit reklamu v dotčených obdobích a na dotčených místech (u dotčených sportovních klubů) jinak, než od Promo Czech, tak to nijak nevysvětluje, proč uvedenou reklamu žalobce vůbec zakoupil, což je podstatou věci, když zcela jistě reklamní trh nabízí řadu možností, jak oslovit koncové zákazníky a menší OSVČ, na které žalobce dle své argumentace s uvedenou reklamou cílil. Pokud žalobce argumentuje svojí dobrou vírou, tak žalobce nekonkretizuje žádné postupy, které eventuálně realizoval, aby ověřil smysluplnost vynaložení nikoliv malé částky za uvedenou reklamu. Není úkolem zdejšího soudu za žalobce takové postupy, kterými si mohl ověřit, zda nabídka reklamy za žalobcem akceptovanou cenu není nabídkou přemrštěnou, specifikovat; předmětnou nabídku žalobce stěží mohl akceptovat, pokud by si cenu reklamy před uzavřením smlouvy prověřoval coby řádný hospodář. Nelze tak přisvědčit argumentu, že „odvětví reklamy“ žalobce je prostředím, ve kterém se žalobce běžně nepohybuje; tím spíše měl coby zkušený podnikatelský subjekt, který si je vědom, že je povinen svá daňová tvrzení prokazovat, a u něhož nelze očekávat „ekonomickou naivitu“ nováčka vstupujícího na trh, zvolit obezřetný postup, než akceptaci nabídky Promo Czech bez řádného prověření cen obdobných reklam kupř. v rámci města Brna.

92. K vyloučení částky ve výši 135 000 Kč správními orgány s odkazem na § 24 odst. 1 ZDP proto, že za měsíc červenec 2014 neměla Emerencie s FC Zbrojovka Brno uzavřenou smlouvu a nebyla vystavena ani žádná faktura, žalobce ničeho nenamítá.

93. Podle zdejšího soudu správce daně dostatečně zjistil rozdíl cen sjednaných mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP od cen reálně tržních, přičemž žalobce uvedený rozdíl v ceně reklamy spolehlivě nevysvětlil. S jeho argumenty dovolávajícími se „ekonomičnosti“ takto zakoupené reklamy jako vysvětlení rozdílu cen zdejší soud nemůže souhlasit, nadto zůstaly pouze v obecné rovině. Argument, že žalobce předpokládal, že reklama osloví koncové odběratele a OSVČ, kteří chodí na sportovní zápasy (nikoli tedy velké podnikatelské subjekty, které žalobce oslovuje na veletrzích), je jistě obecně pravdivý, ovšem nikterak nevysvětluje enormní výši částky, kterou žalobce za reklamní panel na uvedených sportovištích vynaložil, a neprokazuje, že se jednalo o výdaj tržně přiměřený kupř. s ohledem na specifické zvláštní okolnosti, zvláštní efektivitu takové reklamy apod. (kupř. žalobce by doložil zvýšení obratu, zvýšení zájmu menších podnikatelských subjektů o jeho produkty a další). Žalobce nic takového správci daně nepředložil.

94. Namítá-li žalobce nepřezkoumatelnost a účelovost napadeného rozhodnutí, tak rozhodnutí žalovaného dává dostatečnou odpověď na odvolací námitky žalobce a závěry žalovaného se rovněž opírají o dostatečné skutkové důvody. V závěrech žalovaného, který poukázal na to, že zjištěné okolnosti vzbuzují pochybnosti o fakticitě deklarované účinnosti reklamy a jejím vlivu na obchodní činnost zadavatele, zdejší soud žádnou účelovost nespatřuje. Pokud žalobce vytýká správním orgánům, že nezohlednily jeho stěžejní argument obsažený v bodě 8 vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění, který žalobce cituje i

v žalobě, tak v tomto bodu žalobce uvedl, že „ „*Obdobně, nesprávně, se „vypořádal“ správce daně s námitkou směřující k nelogickému snížení zisku, když uvedl, že tento argument není relevantní k doložení rozdílu, o který se liší ceny sjednané za reklamu od cen, které by byly sjednány za totéž plnění mezi nespojenými osobami. Stejně postupoval i u argumentace ohledně smyslu reklamy, významnosti nákladů spojených s reklamou atd. Uvedená argumentace směřovala k vysvětlení, že společnost pořídila předmětnou reklamu výlučně za účelem podpory své podnikatelské činnosti a nikoliv, jak správce daně dovozuje, s cílem převážně snížit základ daně a svoji daňovou povinnost. Neměla dokládat žádný rozdíl cen. Žádáme tedy správce daně, aby uvedenou argumentaci posoudil s ohledem na jeho aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a vysvětlil, jaký ekonomický či jiný cíl sledovala společnost, když podle jeho názoru vynaložila na reklamu cca 1, 171 tis. Kč, které uhradila poskytovateli reklamy, a snížila si výslednou daňovou povinnost o 222 tis. Kč. Jinak řečeno, aby vysvětlila, proč by společnost vydala cca 5x více finančních prostředků, než ušetřila na výsledné dani.*“. Zdejší soud předně upozorňuje, že se jednalo o vyjádření zjevně směřující k části výsledků kontrolního zjištění, týkající se daně z příjmů za zdaňovací období roku 2013 (viz strana 25 seznámení s výsledkem kontrolního zjištění – protokol ze dne 8.3.2018, č.j. 938996/18/3007-60562-711575), a to i s ohledem na uvedené finanční částky, které zjištěním ve vztahu k dani z příjmů za rok 2014 neodpovídají. Odhlédne-li zdejší soud od této skutečnosti (obdobnou argumentaci jako na straně 25 seznámení s výsledkem kontrolního zjištění uvedl správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období 2014 na straně 87 seznámení s výsledkem kontrolního zjištění) a vzal-li by v úvahu materiální obsah daného vyjádření i ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014 a částkám placeným žalobcem za reklamu ve srovnání s cenou zjištěnou správcem daně, musí uzavřít, že v uvedených argumentech žalobce nespatřuje nic, co by vyvracelo závěry správce daně a žalovaného s ohledem na rozložení důkazního břemena mezi žalobce a správce daně; rozhodnutí žalovaného tak není zatíženo nepřezkoumatelností z toho důvodu, že nereaguje na citovanou argumentaci. Byl to žalobce, koho za daného stavu skutkových zjištění tížila důkazní povinnost, pokud jde o spolehlivé vysvětlení rozdílu cen, a v tomto směru správní orgány postupovaly zcela v souladu se zákonem a nebyly v rámci svého důkazního břemena povinny vysvětlovat, jaký ekonomický či jiný cíl žalobce sledoval, pokud vynaložil na reklamu značné částky a následně si snížil daň. Zdejší soud tak nemohl žádné ze žalobních námitek přisvědčit.

95. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

96. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný,
a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 25. listopadu 2021

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.