ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **ANITA B s. r. o.,** se sídlem Průmyslová 2453/7 Boskovice, zastoupen Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019, č. j. 38538/19/5200-11432-807689, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně, ze dne 25. 11. 2021, č. j. 62 Af 92/2019 - 73,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2021, č. j. 62 Af 92/2019 - 73, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 9. 2019, č. j. 38538/19/5200-11432-807689, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku **24.456 Kč** k rukám jeho zástupce Mgr. Lukáše Regece, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 5. 2018, č.j. 2922618/18/3007-50524-702850 doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 5.154.890 Kč a zákonné penále ve výši 1.030.978 Kč. Žalovaný nyní napadeným rozhodnutím toto rozhodnutí změnil 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.

[2] Proti tomu žalobce brojil žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji však výše nadepsaným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud ve vztahu k prvnímu žalobnímu okruhu uzavřel, že žalobce si neoprávněně uplatnil odpočet nákladů na výzkum a vývoj v celkové výši 6.836.025 Kč, neboť projekt v rozporu s § 34c odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákona o daních z příjmů“), neobsahoval zákonem požadované náležitosti, jako například dobu řešení, předpokládané náklady na řešení projektu v jednotlivých letech, neobsahuje kvalifikaci osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a další žalovaným specifikované náležitosti. Žalobce rovněž porušil účetní předpisy, neboť zaúčtoval náklady na výzkum a vývoj posuzovaného projektu mezi dlouhodobý nehmotný majetek.

[4] Soud dále konstatoval, že 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, neboť neprokázal, že se jednalo o náklady na opravy dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z provedeného dokazování vyplynulo, že se jednalo o náklady na technické zhodnocení majetku, které v souladu s § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů nelze uznat za výdaj (náklad) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[5] Soud rovněž aproboval závěr správce daně, který neuznal náklady na výkresovou dokumentaci od dodavatele JT design s.r.o. v celkové výši 312.922,54 Kč dle vystavených zálohových faktur. 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. Žalobce v této souvislosti dle soudu neunesl své důkazní břemeno; jím navrhované výslechy svědků nemohly nahradit požadovanou listinu (smlouvu o dílo, vyúčtování záloh, analytické členění nákladů na výrobu prototypu a na vlastní vývoj kapsovačky tj. know-how) a rovněž nemohly prokázat, kdy žalobce realizoval uvedený náklad.

[6] V rámci téhož okruhu námitek se soud rovněž ztotožnil 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), na těch však nebyla 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.

[7] V posledním okruhu žalobních námitek soud ve shodě s žalovaným uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněných nákladů na reklamu. Mezi žalobcem a žalovaným bylo 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 zákona o daních z příjmů. Žalobce uplatnil náklady na reklamu ve výši 1.665.000 Kč, avšak správce daně stanovil cenou obvyklou ve výši 26.614 Kč. Z nákladů na reklamu daně za měsíc červenec 2014 správce daně v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů dále vyloučil částku ve výši 135.000 Kč, neboť v daném měsíci nebylo vůbec poskytnutí reklamy prokázáno. Správce daně rovněž prokázal, že žalobce byl součástí řetězce osob jinak spojených, tedy takových osob, kterými se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. V rámci uvedeného řetězce pak docházelo k pouhé přefakturaci plnění s mnohonásobným navýšením ceny bez jakéhokoli racionálního důvodu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) obsáhlou kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., kterou lze rozdělit do několika následujících okruhů.

II.A Výdaje na výzkum a vývoj

[9] V případě nákladů na výzkum a vývoj správci daně předložil, kromě formálního projektu výzkumu a vývoje, i další písemnosti, kterými dokládal splnění požadovaných formálních podmínek podle § 34c zákona o daních z příjmů, a předložil celou řadu dalších dokumentů, které tvoří ucelenou informaci o projektu. Dále požadoval, aby se žalovaný vyjádřil k otázce, zda musí být formální náležitosti projektu součástí jednoho souvislého textu, neboť je přesvědčen, že formální podmínky kladené na projekt splnil.

[10] Opakovaně namítl nezákonnost neprovedení svědecké výpovědi pana Michalovského. Žalovaný měl dále změnit odůvodnění pro odmítnutí uplatňovaného odpočtu na základě nové skutečnosti, ale stěžovatele s novým hodnocením neseznámil.

II.B Provedení oprav

[11] Mezi účastníky řízení je dále sporné, zda provedené práce na komunikaci a vestavěném patře měly charakter oprav, nebo technického zhodnocení.

[12] Stěžovatel navrhl přímou kontrolu komunikace, aby si správce daně prověřil, že pod dosud neopravenou částí komunikace je uložena drenáž a hydroizolační vrstva textilie. Celá komunikace byla vybudována ve stejný čas, stejným dodavatelem, stejnou technologií, za použití stejných materiálů a na základě stejného rozpočtu. Stěžovatel je proto přesvědčen, že provedením navrženého důkazu by prokázal, že se v případě prací na komunikaci jednalo o její opravu. Výsledkem části stavebních prací bylo vybudování

parkoviště. Jednalo se o samostatnou část díla, kterou stěžovatel zahrnul do svého účetnictví jako zhodnocení pozemku.

[13] Ve vztahu k vestavěnému patru odkázal na výpověď T. K., z níž vyvodil, že se jednalo o opravu části konstrukce vestavěného patra a rovněž potvrdil, že do podlahy v průběhu opravy jeho pracovníci nezasahovali. Závěr správce daně o změně technických parametrů vestavěného patra nemá oporu v provedeném dokazování a nebyl doložen žádným pevnostním výpočtem ani jiným důkazem. Změnou materiálu nemohlo dojít ke zlepšení technických parametrů vestavěného patra. Tvrzení, že výměnou dřevěných desek za OSB desky došlo k výraznému zlepšení technických parametrů, bylo opřeno o obecné citace z internetu, přičemž stěžovatel již ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění uvedl, že o významném navýšení únosnosti ani o změně parametrů nelze hovořit. Krajský soud pak závěry finančních orgánu převzal z odůvodnění napadeného rozhodnutí, a to včetně zřejmých nesprávností.

II.C Náklady na pořízení know-how

[14] Stěžovatel předně nesouhlasil s názorem krajského soudu a žalovaného, podle kterého zaúčtování nákladů na základě zálohových faktur bez jejich následného vyúčtování jakýmkoliv dokladem odporuje účetním předpisům. Dále namítl, že svědecká výpověď bývalého jednatele dodavatele může plně nahradit požadovanou listinu. Navrhovaný svědek by vysvětlil, zda byla uzavřena smlouva o dílo, zda a kdy došlo k dodání díla, jaká byla cena díla a proč jeho společnost nevyúčtovala přijaté zálohy. Odmítnutím svědecké výpovědi došlo ke zkrácení na jeho procesních právech. Stěžovatel proto znovu navrhl výslech pana P., autora technického řešení v projektové dokumentaci.

II. D Materiál ze skladu

[15] Rovněž brojil proti neuznání nákladu v celkové výši 252.752,86 Kč spočívajícím ve výdejích materiálu ze skladu. Výdejky obsahují celkovou hodnotu materiálu v korunách, byť dopsanou rukou, což však nelze považovat za nezákonné. Ostatně o konkrétním pohybu zásob svědčí též předložené účetnictví, zachycující pohyb zásob. Jednotkovou cenu lze nadto určit ze skladové evidence. To platí tím spíše, že je účetní jednotkou podléhající povinnému auditu a v souladu se zákonem o účetnictví provádí každoročně podrobnou inventarizaci materiálu.

II. E Reklama

[16] Stěžovatel má za to, že společnost Promo Czech Group s. r. o. byla skutečným dodavatelem reklamy a úvahy správních orgánů a soudu o „přefakturaci“ nejsou správné. Výpověď svědka, který použil tohoto obratu, je v rozporu se skutečným stavem věci, což správce daně pominul. Verzi stěžovatele potvrzuje též uzavřená smlouva, která o žádném zprostředkování nehovoří. Z ničeho rovněž nevyplynulo, že by stěžovatel věděl, nebo mohl vědět, o skrytém řetězci firem, jak jej popsal správce daně. S odkazem

na judikaturu Nejvyššího správního soudu dále uvedl, že nebylo jeho povinností detailní šetření vazeb a finančních toků dodavatele, provedl však běžné ověření dodavatele, které žádné podezřelé transakce neodhalilo.

[17] Dále brojil proti závěru, že zaplacená cena za poskytnutou reklamu byla extrémně vysoká. Uvedl, že kromě srovnávání s nereálnou „referenční" cenou se finanční orgány dále nevyjádřily, proč považují výdaje za nepřiměřeně vysoké, a to i přes skutečnost, že poměr výdajů na prověřovanou reklamu k jeho celkovým nákladům nebyl nikterak vysoký.

[18] Vysoká cena dále ani nemůže představovat jediné vodítko pro závěr, že jde o spojené osoby, což však správce daně učinil. Následně citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 109/2021 - 67, ze dne 8. 8. 2021, a uvedl, že dostatečně vysvětlil, proč uzavřel smlouvu o reklamě, a doložil i ekonomické důvody pořizované reklamy, včetně předpokládaného dopadu na jeho náklady a budoucí výnosy. Z hlediska logiky je těžko představitelné, že zkušený podnikatel vydá cca 1,667 mil. Kč, pouze aby dosáhl daňové úspory v řádu 316 tis. Kč.

[19] Správce daně rovněž vůbec nereflektoval, že jediným přímým „odběratelem" reklamních ploch byla společnost Emerencie s. r. o., což výrazně ovlivnilo její vyjednávací postavení při následném prodeji. Krajský soud nezohlednil, že správce daně nezjišťoval, zda byla sjednaná cena vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy zjevně vyšší než cena obvyklá, a potvrdil postup finančních orgánů, ačkoliv nedošlo k výslechu navržených svědků a zástupců sportovních klubů, kteří by mohli obvyklou cenu osvědčit. Správcem daně stanovená referenční cena je nadto zjevně podhodnocená, neboť neodpovídá ani hodnotě nákladů, které s poskytováním reklam měly společnosti fakticky zajišťující danou reklamu. Zohledněna nebyla rovněž skutečnost, že reklamy byly umístěny na nejvýznamnějších brněnských sportovištích, což legitimně odůvodňuje jejich vyšší cenu. Kromě agentury ČMFS STES, a. s. neměl jinou možnost na uvedených místech reklamu realizovat a cena této společnosti byla navíc mimo jeho ekonomickou realitu.

[20] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil nadepsaný rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[21] Ke kasační stížnosti se vyjádřil též žalovaný, který navrhl její zamítnutí. Odkázal přitom na relevantní body napadeného rozsudku, s nimiž se plně ztotožnil, potažmo na relevantní body svého napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k neuznaným nákladům na vědu a výzkum uvedl, že rozhodné je toliko nesplnění náležitostí projektu stanovených v § 34 až 34e zákona o dani z příjmů, tyto nedostatky není možné zhojit svědeckou výpovědí. Žalovaný dále znovu uvedl, že stěžovatel nijak neprokázal stav té části komunikace, na které prováděl úpravy. Ohledání jiné části komunikace je zcela irelevantní. Rovněž správce daně nesouhlasí s intepretací výpovědi T. K., jak to učinil stěžovatel. Trvá rovněž na tom, že stěžovatel neprokázal souvislost nákladů v celkové výši 312.922,54 Kč s pořízením know-how a prototypu, což potvrdil i krajský soud. Zaúčtování nákladů na základě zálohových faktur bez jejich následného vyúčtování jakýmkoliv dokladem nelze dle účetních předpisů považovat za dostatečné k prokázání nákladu a není tak pravdou, že byl postup stěžovatele v souladu se zákonem o daních z příjmů a zákonem o účetnictví. Ani obsah výdejek materiálu ze skladu bez jednotkové ceny dle účetních předpisů nedokládá skutečnou spotřebu materiálu a věcný obsah a částky zaúčtované do nákladů

z nich není možné ověřit. Nadto správce daně obsah výdejek zpochybnil, jestliže např. zjistil opakovaně vydaný stejný materiál.

[22] Ve vztahu k nákladům na reklamu uvedl, že z výpovědi dodavatele reklamy vyplynulo, že se nezabývá reklamou, ale jejím zprostředkováním, nemá žádné zaměstnance, k důvodu, proč začal podnikat v oblasti reklamy, uvedl, že se zeptal kamarádů, jestli by měli zájem, má kolem 20 klientů a není zatím třeba shánět další. V praxi to vypadá tak, že od svého klienta dostane požadavek a návrh ceny, kterou hodlá investovat, požadavek předá panu P., sám si bere 3 % a o zbytek se stará pan P., současně potvrdil, že zná jednatele společnosti Emerencie Tomáše Šroma. Správce daně nebyl povinen prokázat vědomost žalobce o zapojení do řetězce spojených osob. Správce daně v souladu s § 23 odst. 7 písm. b) bodem 5 zákona o daních z příjmů prokázal existenci řetězce spojených osob, účast stěžovatele v něm a rovněž skutečnost, že v rámci uvedeného řetězce docházelo k pouhé „přefakturaci" plnění s mnohonásobným navýšením ceny bez jakéhokoliv racionálního důvodu.

[23] Ve vztahu k referenční (obvyklé) ceně závěrem zrekapituloval, že při jejím stanovení vycházel z reálných smluv uzavřených mezi sportovními kluby a subdodavatelem Emerencie, které byly totožné jak obsahem plnění (reklamní banner), tak i časem a místem plnění, jednalo se tak o objektivní a spolehlivá kritéria.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] Úvodem kasační soud konstatuje, že stěžovatel podal obsáhlou kasační stížnost, ve které podrobně rozporuje jednotlivé právní závěry žalovaného a krajského soudu. Z ustálené judikatury plyne, že soudy nejsou povinny vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2015, č. j. 2 As 44/2013 - 125). Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*". Soud je proto přesvědčen, že není nutno dále reagovat na veškerá dílčí tvrzení a argumenty, kterými stěžovatel zdůvodňuje své přesvědčení. V této souvislosti je třeba uvést, že povinnost soudu odůvodnit rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou dílčí námitku (srov. např. rozsudek ESLP ve věci *Van de Hurk v. Nizozemí,* bod. 61). Soud se proto zaměřil na podstatu jednotlivých námitek, o kterých uvážil následovně.

III.A Náklady na vědu a výzkum

[27] Správní orgány neuznaly stěžovateli nárok na odpočet výdajů na výzkum a vývoj, neboť nesplnil formální, zákonem vyžadované náležitosti tohoto odpočtu. Tyto závěry však stěžovatel činí spornými.

[28] Podle § 34c odst. 1 písm. a) až f) zákona o dani z příjmů ve znění do 31. 3. 2019 musí projekt výzkumu a vývoje obsahovat:

a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, [...]

b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu,

c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,

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, [...]".

[29] Nejvyšší správní soud připomněl důležitost formálních požadavků na projekty výzkumu a vývoje v řadě rozhodnutí, jako například v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 53. Formální náležitosti nejsou pouhým doplňkem, jehož nesplnění by bylo možné zhojit předložením jiných podkladů či poukazem na interní dokumentaci daňového subjektu (viz rozsudek ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 5/2021 - 32). Zákonodárce spojil požadované náležitosti s nárokem na odpočet, který je svou povahou pro daňové subjekty výhodný a atraktivní, neboť umožňuje tytéž náklady „uplatnit podruhé" a to ve 100% výši. Tato skutečnost přitom odůvodňuje to, aby požadavky na splnění podmínek takového odpočtu byly přísnější. Jinak řečeno, zákon o daních z příjmů stanoví řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů (viz rozsudek kasačního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56 nebo rozsudky č. j. 10 Afs 77/2017 - 53, či ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113). Trvání na požadavcích pro splnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje současně představuje „*jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty, spočívající v daňovém zvýhodnění skrze ‚druhý' odpočet výdajů od základu daně*" (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021 - 52).

[30] Ve výše odkazovaném rozsudku ze dne 18. 2. 2022 sp. zn. 1 Afs 5/2021 soud opakovaně výslovně akcentoval, že projekt je *prospektivní dokument*, jeho náležitosti tak nelze doplňovat dodatečně a uzavřel proto, že „*Není tak rozhodné, zda byl správce daně schopen si z později předložených dokumentů dovodit, kteří zaměstnanci byli zapojeni do projektu výzkumu a vývoje a co přesně vykonávali. Projekt výzkumu a vývoje je základním a uceleným dokumentem, z čehož vyplývá, že musí bezpodmínečně obsahovat náležitosti uvedené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2014. Jestliže stěžovatelka navrhuje, aby kasační soud*

přisvědčil jejímu výkladu, požaduje tím, aby vykročil z mezí soudního přezkumu a nahrazoval roli zákonodárce, který formální náležitosti taxativně vymezil."

[31] Krajský soud se v napadeném rozsudku ztotožnil s žalovaným, že posuzovaný projekt obsahoval následující nedostatky: I) absentuje určení doby 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; II) stěžovatel 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; III) projekt neobsahuje předpokládané náklady na řešení projektu v jednotlivých letech; IV) projekt neobsahuje kvalifikaci osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, a formu pracovněprávního vztahu; V) projekt neobsahuje způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.

[32] V kasační stížnosti stěžovatel opakovaně uvedl, že „*předložil v průběhu daňového řízení řadu dokumentů, které tvoří ucelenou informaci o Projektu*" a je proto přesvědčen, že formální požadavky kladené na projekt splnil (viz například body 4,7,9 kasační stížnosti), a z těchto dokumentů má vyplývat kvalifikace jednotlivých osob, přičemž ve vztahu k datu začátku faktických prací na projektu navrhuje důkaz svědeckou výpovědí.

[33] Tato argumentace, je však mimoběžná se shora citovanými závěry ustálené soudní judikatury, která zapovídá, aby formální náležitosti projektu byly dokládány až v průběhu daňového řízení. Rovněž nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že i kdyby byla tato argumentace důvodná, není způsobilá zvrátit závěr správních orgánů a soudu o nesplnění všech formálních náležitostí, neboť správce daně identifikoval celou řadu nedostatků, přičemž kupříkladu absenci „*způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků*" stěžovatel nijak nerozporuje.

[34] K namítanému porušení § 115 odst. 2 daňového řádu kasační soud uvádí, že tato skutečnost nebyla důvodem pro odmítnutí uplatněného nákladu resp. podkladem pro rozhodnutí ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, ale toliko reakcí na námitku uplatněnou stěžovatelem.

[35] Stěžovatel též uvedl, že náklady na projekt nesprávně účtoval na účtu 041 500, byť měly být zaúčtovány na jinou účtovou třídu, a v této souvislosti namítl, že „*správce daně měl tyto náklady promítnout do dodatečně stanovené daně*". Jak uvedl již krajský soud v bodě 39 napadeného rozsudku, tato chyba vyústila v podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za následující zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017. Uvedenou námitkou se rovněž zabýval i žalovaný, který v bodě 114 napadeného rozhodnutí uvedl, že pro uplatnění nákladu není splněna podmínka uvedená v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že výdaj (náklad) byl jako náklad podle účetních předpisů rovněž účtován. Nejvyšší správní soud s tímto souhlasí a bez dalšího na tuto argumentaci odkazuje.

[36] Tato kasační námitka je tedy nedůvodná.

pokračování

III.B Oprava komunikace a vestavěného patra haly

[37] Další kasační námitky míří na posouzení, zda provedené práce na i) komunikaci a ii) vestavěném patře byly opravou, jak tvrdí stěžovatel; takový náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je daňovým nákladem, nebo technickým zhodnocením majetku, které však v souladu s § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů nelze uznat za výdaj (náklad) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[38] Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2020, se technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 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) uvedeného zákona.

[39] Podle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů se rekonstrukcí pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

[40] Z judikatury (např. rozsudek NSS ze dne 7. 5. 2008, čj. 9 Afs 141/2007 - 83, věc Lagad) vyplývá, že pojem „opravy" je třeba vyvodit z účetních předpisů: 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 [srov. § 47 odst. 2 písm. a) prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb.]

[41] Z těchto ustanovení tedy plyne, že „*se o opravu jedná 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, čj. 1 Afs 29/2006 - 87, věc A-21, a ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 104/2018 - 40, bod 19).

[42] Odkázat lze rovněž na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozsahu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení ve vztahu k rozlišení obou výše uvedených institutů, 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 (odkazované též v judikatuře citované krajským soudem v této souvislosti). Z té jednoznačně plyne, že „*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*".

[43] Stěžovatel v nyní posuzované věci opakovaně odkázal na fotodokumentaci zbylé, neopravené části komunikace, případně též na svědectví T. K..

[44] Kasační soud však ve shodě s krajským soudem a žalovaným této argumentaci nepřisvědčil. Fotodokumentace stavu jiné/zbylé části komunikace je pro prokázání stavu již opravené komunikace neprůkazná. Stěžovatel nadto ani neprokázal, že by se sporná hydroizolace a drenáž pod neopravenou částí komunikace vyskytovala (z předložené fotodokumentace není tato skutečnost seznatelná). V této souvislosti pouze navrhl provedení sondy, což však nelze považovat za splnění (unesení) důkazního břemene, které na něm leželo.

[45] Nelze ani pominout, že ze svědectví T. K. naopak vyplynulo, že teprve v roce 2014 byl objeven pramen, jehož negativní vliv se řešil pomocí odvodnění a položení hydroizolace. Argumentace stěžovatele, že z výpovědi svědka vyplývá existence odvodnění (včetně položení hydroizolace) původního pozemků v roce 2011, je tak lichá. Ostatně stěžovatel, ačkoliv si byl vědom interpretace výpovědi svědka K. žalovaným a následně též krajským soudem, na žádnou konkrétní pasáž této výpovědi prokazující svou argumentační linii nepoukázal.

[46] Odkazy na položkový rozpočet jsou rovněž nedostatečné, neboť společnost Kindermann v odpovědi na výzvu správce daně sdělila, že původní stavba komunikace byla fakturována nikoli dle původního položkového rozpočtu, nýbrž dle smlouvy o dílo. V té však nebyl uveden podrobný rozpis prací, které mají být provedeny; z položkového rozpočtu tak nebyla zřejmá jeho návaznost na fakticky provedené a fakturované práce.

[47] Kasační soud proto uzavírá, že stěžovatelem předložené důkazy neprokázaly, že by práce provedené na komunikaci bylo možno hodnotit jako opravy, ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jako důkazně podložený je naopak třeba hodnotit závěr žalovaného, že tyto práce měly charakter technického zhodnocení, které však dle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů nelze uznat za výdaj (náklad) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[48] Obdobně též ve vztahu k posouzení prací provedených na vestavěném patře je třeba konstatovat, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že se jednalo toliko o opravy ve smyslu uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů. V kasační stížnosti odkázal opět na výpověď T. K., který dle něj „*potvrdil, že se jednalo o opravu*“.

[49] Z této výpovědi však tvrzená skutečnost nevyplývá, spíše naopak. Jak již uvedl krajský soud, svědek se přiklonil spíše k názoru, že „*se jednalo o zesílení nebo zpevnění podkladu pod patkami*“. Naproti tomu správce daně popsal i další okolnosti (sloupy, nosníky, patky, strop) nasvědčující tomu, že došlo k technologické změně, která má za následek kvalitativní změnu vlastností – technických parametrů (nikoliv toliko co do nosnosti, jak usuzuje stěžovatel). Správce daně rovněž vyhodnotil ručně psané poznámky, dle kterých byla provedena demontáž ocelových průvlaků a propadených sloupů a doplnění základů patek pod sloupy včetně výkopů a armování, a položkový rozpočet, dle kterého byly nově vybudovány základové patky z železobetonu s výztuží betonářskou ocelí a až na ně instalovány sloupy ze silnostěnných trubek.

[50] V posuzovaném případě však není rozhodná aktivita správce daně (kterou stěžovatel napadá a učiněné závěry sporuje), ale naopak aktivita stěžovatele, který má

prvotní povinnost nejenom tvrdit, ale též prokázat, že posuzované práce měly charakter oprav. To se mu však nepodařilo. Kasační soud proto plně aprobuje závěry krajského soudu a v detailech odkazuje na body 59 a následující napadeného rozsudku.

[51] Soud v této souvislosti opakovaně odkazuje na přiléhavou judikaturu k rozlišení mezi opravou a technickým zhodnocením, obsáhle citovanou jak krajským soudem v bodě 46 napadeného rozsudku, tak uvedenou v bodě 40 tohoto rozsudku, dle které odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození není automaticky opravou, nýbrž může být i technickým zhodnocením, které může představovat „opravu vyšší kvality“, jako tomu bylo i v nyní posuzovaném případě.

[52] Tato námitka proto není důvodná.

III.C Náklady na pořízení know-how

[53] Další okruh kasačních námitek se týká neuznání nákladů na výkresovou dokumentaci od dodavatele JT design s.r.o. v celkové výši 312.922,54 Kč [náklady na pořízení know-how v souvislosti s vývojem automatického šicího stroje kapes (kapsovačka), včetně prototypu] dle vystavených zálohových faktur. Žalovaný konstatoval, že stěžovatel nepředložil žádné listinné důkazní prostředky (např. smlouvu o dílo či objednávku), které by prokazovaly oprávněnost a především skutečnou výši nákladů ve vztahu k výrobě prototypu (nikoli ve vztahu k celému vývoji kapsovačky), resp. že toliko vystavené zálohové faktury považuje za nedostatečné.

[54] Stěžovatel na tyto výtky reagoval a navrhl vyslechnout svědky, a to bývalého jednatele dodavatele a dále autora technických výkresů. To však správce daně odmítl, neboť výslech považoval za nadbytečný; nemůže dle něj 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 uskutečnil uvedený náklad. Krajský soud se s tou argumentací žalovaného ztotožnil.

[55] Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na právní názor vyjádřený v rozsudku ze dne 18. 9. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016 - 20, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „*ani výslech svědka nemůže nahradit požadovanou listinu*.“. Vyslovený právní názor je však potřeba posuzovat v kontextu tehdy projednávané věci. Z citované pasáže rozsudku totiž nikterak nevyplývá, že by tento závěr platil paušálně, jak to činí správce daně. Ostatně i zde soud následně výslovně uvádí, že „*svědecká výpověď pracovníka, který měl zakázku na starosti, může potvrdit, a to ostatně i stěžovatel naznačuje, jakým způsobem bylo plněno, nicméně nemůže nahradit či potvrdit obsah smluvního ujednání, které je pro posouzení věci zásadní (jak bylo vskutku plnění sjednáno, resp. v jakých objemech a kdy mělo být plněno), tedy obsah požadované listiny.*“

[56] Kasační soud zde naopak odkazuje na, pro nyní posuzovanou věc přiléhavější, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, podle kterého již nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, „*byl popřen názor dosud zastávaný správními soudy, že účetní doklad (tj. údaje v něm obsažené)*

nemůže být nahrazen výslechem svědků či jinými důkazními prostředky. Ústavní soud se vyjádřil, že ‚právo daňového subjektu na prokázání daňových výdajů nelze vykládat zjednodušeně, průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, nežli účetním dokladem; z § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.“ Není proto obecnou pravdou, že by navrhovaní svědci při absenci písemných důkazů nemohli svou výpovědí doložit skutečnosti jinak prokazované účetními doklady.

[57] V nyní posuzovaném případě stěžovatel navrhl vyslechnout jak bývalého jednatele dodavatele, tak autora technických výkresů. O těchto svědcích nelze *a priori* tvrdit, že nejsou způsobilí prokázat skutečnosti tvrzené stěžovatelem, tj. například předmět smlouvy o dílo, termín dodání díla a cenu za dílo, která byla uhrazena apod.

[58] Nejvyšší správní soud však v citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 30/2007 - 73 taktéž uvedl, že „*v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností*.“. Skutečnost, že daňový subjekt mohl přitom porušit zákon o účetnictví (jak opakovaně odkazuje žalovaný), přitom automaticky neznamená nemožnost uznat jinak věrohodně prokázaný náklad ve smyslu zákona o daních z příjmů.

[59] S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s důkaznímy návrhy žalobce a tím mu neumožnil bezpochybně prokázat oprávněnost posuzovaného nákladu. Je nezbytné zdůraznit, že tímto názorem soud nikterak nepředjímá, zda stěžovatelem navržené důkazní prostředky dostatečně rozptýlí pochybnosti správce daně, přičemž je i nadále povinností stěžovatele, aby kvalitně a perfektně prokázal jím tvrzené skutečnosti nutné pro možnost odečtu od základu daně.

[60] Posuzovaná námitka tak je důvodná. Uvedená skutečnost představuje vadu, kterou je zatížen jak napadený rozsudek, tak jemu předcházející napadené rozhodnutí žalovaného; jinak řečeno je zde dán důvod pro jejich zrušení.

[61] Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že ačkoliv je dán důvod pro zrušení napadeného rozsudku, i rozhodnutí žalovaného, zabýval se dále věcně i ostatními kasačními námitkami, které jsou obsahově zcela samostatné a nejsou nijak závislé na novém vyhodnocení výše posuzované námitky (viz např. usnesení rozšířeného senátu 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

III.D Materiál ze skladu

[62] Následně stěžovatel též brojí proti neuznání 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. Na těchto dokladech však absentuje jednotková cena položek materiálů, přičemž celková cena a slovo „kapsovačka" byla na doklady dopsána rukou. Správce daně rovněž odhalil dva totožné doklady ze dne 12. 9. 2012 obsahující 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.

[63] Krajský soud v bodě 72 napadeného rozsudku nejdříve konstatoval, že žalovaný své závěry nepostavil na nemožnosti žalobce provádět na účetních dokladech zápis ručně. Následně však uzavřel, že „*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*.". Kasačnímu soudu spojitost neuvedení ceny jednotlivých položek a ověření, zda skutečně materiál sloužil k uvedenému účelu, není zřejmá. Jinak řečeno, kasační soud nesouhlasí s argumentem krajského soudu, že uvedení resp. neuvedení jednotkové ceny má bez dalšího vliv na posouzení vazby jednotlivých skladových položek na prokázání souvislosti s pořízením know-how a prototypu. Tento argument krajský soud zřejmě nekriticky převzal z vyjádření žalovaného k podané žalobě (viz bod 26 tohoto vyjádření), případně bodu 167 a 168 napadeného rozhodnutí, aniž by tuto kusou argumentaci jakkoliv rozvedl, či dovysvětlil.

[64] S ohledem na výše uvedené je proto nutno přisvědčit stěžovateli, že samotné neuvedení jednotkových cen na skladových výdejkách jinak bezvadně identifikovaného materiálu neodůvodňuje bez dalšího neuznání těchto nákladů správcem daně. Stěžovatel nadto opakovaně poukazoval na předložené účetnictví, ve kterém je pohyb zásob zachycen.

[65] Pokud žalovaný v této souvislosti odkazuje na dva totožné doklady ze dne 12. 9. 2012, pak tyto pochybnosti jsou zajisté oprávněné a stěžovatel proti nim ani nikterak konkrétně nebrojí. Uvedené pochybnosti však nelze „paušalizovat" a uplatnit i na ostatní výdejky.

[66] Kasační soud argumentaci žalovaného, potažmo krajského soudu, v této části nepřisvědčil a bude povinností žalovaného se námitkami stěžovatele zabývat v novém řízení znovu, případně opětovně zhodnotit rozsah neuznaných nákladů.

[67] Uvedená námitka je tedy důvodná.

III.E Reklama

[68] V posledním kasačním okruhu stěžovatel sporuje neprokázání oprávněnosti uplatněných nákladů na reklamu.

[69] Daňový subjekt v roce 2014 uplatnil jako 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 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.

[70] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o dani z příjmů platí, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

[71] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 téhož zákona se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[72] Kasační soud podotýká, že rozšířenému senátu usnesením ze dne 22. 12. 2021, č. j. 2 Afs 132/2020 - 5, předložena sporná otázka, zda *„je zjištění existence výrazně zvýšené ceny předmětu smlouvy oproti ceně obvyklé bez uspokojivého vysvětlení rozdílu dostatečnou podmínkou pro závěr o spojení osob za účelem snížení zák. ladu daně nebo zvýšení daňové ztráty, nebo musí být správcem daně prokázány další skutečnosti v jednání daňového subjektu nasvědčující neobvyklosti obchodní transakce?“*. Výsledek uvedeného řízení před rozšířeným senátem však nemůže mít vliv na rozhodnutí o této kasační stížnosti, neboť žalovaný krom výrazně zvýšené ceny plnění v nyní posuzovaném případě poukázal též na řetězec propojených osob; skutkově se tak jedná o odlišnou situaci.

[73] Aby tedy mohl správce daně přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí v prvé řadě prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby a že si sjednaly ceny odlišně od cen obvyklých, musí dále daňovému subjektu poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě

vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od předchozích dvou podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018 - 61).

[74] Pokud se jedná o nyní projednávanou věc, bylo v prvním kroku nezbytné, aby správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že stěžovatel se účastnil transakcí osob jinak spojených ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Rozhodné skutečnosti pro posouzení, zda se jedná o osoby spojené, žalovaný shrnul v bodě 187 napadeného rozhodnutí a následně obsáhle též krajský soud v bodě 81 a 82 napadeného rozsudku. S tam uvedeným popisem se kasační soud plně ztotožňuje a bez dalšího na něj odkazuje. Další rekapitulace těchto poznatků by byla nadbytečná. Ostatně stěžovatel jednotlivá skutková zjištění ani nerozporuje. Svou argumentaci postavil na tvrzení, že po celou dobu byl v dobré víře, že skutečným dodavatelem reklamy je společnost Promo Czech, přičemž žádné náznaky „přefakturace“ nezaznamenal. Každopádně však uzavírá, že provádět detailní šetření těchto skutečností nebylo jeho povinností.

[75] Předně soud konstatuje, že znění § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatel) „jen a pouze“ na osoby, které skutečně, bezprostředně a vědomě vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Z judikatury citované výše se výslovně podává, že dané ustanovení dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj. Bylo by totiž proti jeho smyslu a účelu, aby na straně jedné „jinak spojenými osobami“ byly pouze osoby nemající z této transakce (mnohonásobného navýšení běžného nákladu - ceny reklamní služby) – z hlediska daně z příjmů – téměř žádný ekonomický profit, a na straně druhé, aby touto osobou nebyl současně i stěžovatel. Tedy osoba, která by za pořízení totožné služby (pokud by ji nepořídila od společnosti Promo Czech, ale v běžném obchodním styku) vynaložila násobně nižší částku, než částku, kterou si původně zaúčtovala do daňově účinných nákladů a snížila tak svůj základ daně. Racionální důvod, pro který tak učinil, ostatně stěžovatel nepředestřel ani v daňovém řízení, kde takovou povinnost měl, a ani v řízení před krajským, či Nejvyšším správním soudem (k tomu viz dále). Na tom nic nemění ani jeho domněnka, že správní orgán musí prokázat subjektivní stránku tj. že smluvní vztah uzavřel s vědomím existence řetězce propojených osob.

[76] Stěžovatel se mýlí, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatel si byl vědom (nebo měl být vědom) zapojení do řetězce jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních příjmů. V tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatel zapojen (což se v posuzovaném případě stalo), průběh toku finančních prostředků souvisejících s předmětným plněním (v podrobnostech viz například odkazované body 81 a 82 napadeného rozsudku) a následně prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.

[77] V druhém kroku se proto správce daně zaměřil na stanovení ceny obvyklé. Zde lze předně odkázat na rozsáhlou rozhodovací praxi kasačního soudu (viz např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne

27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, či ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27), kterou tento soud shrnul v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017 - 47. V něm uvedl, že pokud je *„prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.* […] *Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami. 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. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS) - 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. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny.*"

[78] 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. V podrobnostech lze odkázat na shrnutí uvedené v bodě 87 napadeného rozsudku, nebo 187 a následujících napadeného rozhodnutí. Proti tam uvedeným skutečnostem (jednotlivým částkám a mechanismu výpočtu) ostatně stěžovatel opět konkrétně nijak nebrojí (mimo argumentaci rozebranou níže).

[79] Stěžovatel v této souvislosti namítl, že správce daně měl zjistit cenu i na jiných sportovištích, případně zjistit cenu fakturovanou jiným subjektům, případně též zjistit cenu hrazenou jinými subjekty než jenom stěžovatele.

[80] Těmto námitkám však nelze přisvědčit, stanovení ceny obvyklé v tomto případě bylo provedeno zcela dostačujícím způsobem, kterému nelze nic vytknout. Správce daně oslovil přímo poskytovatele dotčeného plnění (SK Vodova Brno a FC Zbrojovka Brno), kteří sdělili přesné a konkrétní ceny, za které pronajali reklamní plochy společnosti Emerencie. Jednalo se tak o obsahem shodné plnění -reklamní banner, ve shodném čase a na shodném místě. Takto zvolený postup je zcela objektivní, transparentní a kasačnímu soudu není zřejmé, jakým přesnějším způsobem, by mohl správce daně lépe zjistit „obvyklou cenu". Dále poskytovatelé uvedli, že jiné ceny nefakturují ani individuálním zájemcům, ani neposkytují žádné „množstevní slevy". Za takto zjištěného skutkového

stavu bylo provedení dalších navržených důkazů zcela nadbytečné. Cena reklamních ploch na jiných sportovištích je irelevantní, neboť správce daně disponoval přímo cenovým údajem za posuzované sportoviště. Cena, kterou hradily jiné společnosti společnosti Emerencie za obdobnou reklamu, nemá vypovídající hodnotu pro stanovení ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Irelevantní je též i porovnání „obvyklé ceny" stanovené správcem daně s vlastním výpočtem stěžovatele ve vztahu k nákladům na poskytnutí reklamy, vycházející z ceny reklamního banneru na jeho střeše. To platí tím spíše, že v posuzovaném roce 2014 byly použity reklamní panely s reklamou stěžovatele vyrobené před rokem 2013 (viz bod 87 napadeného rozsudku). Stěžovatelem odkazovaná judikatura není přiléhavá, neboť se týká skutkově zcela odlišných případů, v nichž takto přesné určení ceny obvyklé nebylo možné.

[81] Aby tedy mohl správce daně přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musel mít (a měl) za prokázané, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení a že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně proto správně následně vyzval stěžovatele k vysvětlení rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou, toho pak tížilo jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní (viz bod 73 tohoto rozhodnutí).

[82] Proti těmto závěrům stěžovatel brojil a namítl, že „*správcem daně i OFŘ, a v neposlední řadě i krajským soudem, je namítaná výše ceny za poskytnutou reklamu s tím, že je extrémně vysoká*", a následně tuto argumentační linii rozvedl s tím, že cena reklamy je přiměřená (ve vztahu k jeho ekonomické síle) a stěžovatel vynakládá i mnohem vyšší, například na mezinárodní veletrhy apod.

[83] Tato argumentace je však zcela mimoběžná s obsahem napadeného rozsudku, a proto též nedůvodná. Správce daně ani krajský soud nepostavili své právní závěry na „vysoké ceně"; neposuzovali, zda stěžovatel může vynaložit prostředky v dané výši na reklamu. Oproti tomu však správce daně poukázal na „předražení", resp. umělé navýšení (zvýšení) ceny poskytnuté reklamy (například body 74, 79 a další napadeného rozsudku). Ostatně v opačném případě by nebylo potřeba vůbec zkoumat cenu obvyklou, ale žalovaný by si vystačil pouze s konečnou cenou reklamy bez dalšího. Z tohoto důvodu lze *an bloc* odmítnout odkazy na jiné výdaje (například na veletrhy ve světových destinacích), nebo též porovnání výdajů na reklamu s obratem, ziskem nebo jinými veličinami. Lapidárně řečeno, nejde o to, že subjekt si například za 10 mil. Kč pořídil automobil (správci daně ani nepřísluší posuzovat, zda by „nestačil levnější"), avšak podstatou věci je rozdíl mezi cenou sjednanou mezi propojenými osobami a cenou obvyklou poskytnutého plnění mezi osobami nezávislými.

[84] Stěžovatele následně tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní nikoliv k obhajobě výše prostředků vyčleněných na tuto reklamu (viz například bod 120 kasační stížnosti, kde stěžovatel popisuje důvody k investici do reklamy), ale k racionálnímu vysvětlení rozdílů mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou.

[85] Odkázat lze na relevantní judikaturu, například rozsudek ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017 - 47, kde soud shrnul, že „*V případě, že správce daně unese břemeno tvrzení i důkazní ke všem rozhodným skutečnostem, tj. prokáže, že smluvními stranami*

předmětného právního vztahu jsou spojené osoby a sjednaly si cenu lišící se od ceny referenční, musí dát správce daně tomu, komu má být upraven základ daně, prostor k tomu (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS) vysvětlit a doložit. V této následné fázi nese břemeno důkazní a břemeno tvrzení opět daňový subjekt, který musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu."

[86] V rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012 - 50, pak Nejvyšší správní soud objasnil, že „[ú]*čelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků" mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuj nižší, případně nulová sazba daně z příjmů." Dále pak shrnul, 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*."

[87] V této souvislosti poukázal stěžovatel na skutečnost, že společnost Emerencie byla výhradním odběratelem reklamních ploch, což výrazně ovlivnilo její následnou vyjednávací pozici. Tomuto argumentu však nelze přisvědčit. Z provedeného dokazování totiž jednoznačně vyplynulo, že k podstatnému navýšení došlo u společnosti DIRECT 74, která byla nekontaktní, neplnila své daňové povinnosti, následně se stala nespolehlivým plátcem a byla zrušena s likvidací. Odhlédnout nelze ani od vyjádření společnosti PROMO CZECH, dle které „*V praxi to vypadá tak, že od svého klienta dostane požadavek a návrh ceny, kterou hodlá investovat, požadavek předá panu P., sám si bere 3 % a o zbytek se stará pan P.*". Pokud jde o argumentaci významem a věhlasem uvedených sportovišť, ani té nelze přisvědčit, neboť případný exkluzivní charakter je již zahrnut v ceně, za kterou SK Vodova Brno a FC Zbrojovka Brno tyto reklamní plochy pronajímá společnosti Emerencie. Kasační soud proto nemá jiné vysvětlení, než že cena byla nadhodnocena za účelem získání daňové výhody.

[88] Stěžovatel dále opakovaně uvedl, že je podnikatelem v oblasti vývoje, výroby a obchodu se šicími stroji a nelze po něm požadovat znalost trhu s reklamou. Tato a navazující argumentace je však opět mimoběžná, neboť nijak nevysvětluje „*podstatný rozdíl od obvyklých cen*".

[89] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně prokázal, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a zároveň stěžovatel konkrétně nevysvětlil a nedoložil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Za této situace byl správce daně v souladu s § 23 odst. 7

zákona o daních z příjmů oprávněn upravit základ daně o zjištěný mezi uvedenými cenami.

[90] Uvedená námitka tak není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[91] Kasační soud tedy uzavírá, že podaná kasační stížnost je v části, týkající se neuznání nákladů na pořízení know-how, a v části neuznání nákladů, spočívajícím ve výdaji materiálu ze skladu, důvodná; zbylé námitky jsou nedůvodné.

[92] Ačkoliv je tedy důvodná pouze část kasačních námitek, musel Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušit (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), neboť jako celek nemůže obstát. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). 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 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. V souladu s výše uvedeným bude povinností žalovaného předně doplnit dokazování ve vztahu k nákladům na pořízení know how, a rovněž se znovu zabývat argumentací žalobce týkající se posuzovaných výdejek materiálu ze skladu.

[93] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[94] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch a byl v řízení před soudy zastoupen daňovým poradcem, resp. advokátem. Náklady řízení spočívají v prvé řadě v náhradě zaplacených soudních poplatků ve výši 3.000 Kč v řízení o žalobě a 5.000 Kč v řízení o kasační stížnosti.

[95] V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen Ing. Igorem Pantůčkem, daňovým poradcem. Ten v řízení učinil celkem dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za tyto úkony náleží odměna 2 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že uvedený daňový poradce je společníkem obchodní korporace, která je plátcem DPH, zvýšil soud odměnu za zastupování o tuto daň ve výši 21 % (§ 35 odst. 10 s. ř. s.). Celkem tedy odměna za zastupování v řízení před krajským soudem činí 8.228 Kč vč. DPH.

[96] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel zastoupen advokátem Mgr. Lukášem Regecem. Ten učinil v řízení celkem dva úkony právní služby, spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepsání kasační stížnosti. Za tyto úkony náleží odměna 2 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož je zástupce stěžovatelky plátcem DPH, zvýšil soud odměnu za zastupování o tuto daň ve výši 21 % (§ 35 odst. 10 s. ř. s.). Celkem tedy odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti činí 8.228 Kč vč. DPH.

[97] Žalovaný je tedy povinen zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti celkem 24.456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatele Mgr. Lukáše Regece, advokáta. Žalovaný v řízení úspěch neměl, a proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 7. června 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu