



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **Klaster přesného strojírenství Vysočina spolek**, se sídlem Pražská 105, Moravské Budějovice, zastoupený JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2017, čj. 31785/17/5200-11433-702690, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2019, čj. 31 Af 91/2017-74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále „správce daně“) doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 10. 2016, čj. 1583509/16/2907-50524-705157 a čj. 1584444/16/2907-50524-705157, daň z příjmů právnických osob, a to za zdaňovací období roku 2011 vyšší o částku 780 140 Kč a za zdaňovací období roku 2012 vyšší o částku 3 045 510 Kč. Současně žalobci uložil povinnost hradit penále. Žalobce (který byl zřízen jako „klastar“, tedy „regionální a geografická koncentrace vzájemně propojených forem a institucí ve strojírenském oboru, jejímž cílem je zejména ... podpora inovací a nových technologií, zvyšování odborné způsobilosti zaměstnanců ..., společný postup ... při jednání

*s úřady, ..., spolupráce s terciální sférou, rozšiřování mezinárodní spolupráce ..., společná obchodní a marketingová politika, garance spolupráce s výzkumnými ústavy a vysokými školami..., společný postup podávání žádostí o finanční dotace ... a získávání kvalifikovaných pracovních sil“), podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.*

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně. Namítal, že daňová kontrola předcházející vydání platebních výměrů byla nezákonná. Měl být nejprve vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení. Dále zdůraznil, že je spolkem a nebyl zřízen (založen) za účelem podnikání. Jeho veškerá činnost v rozhodném období souvisela s hospodařením s prostředky dotačního programu, a to vyžadovalo dodržování pravidel stanovených pro jejich čerpání. Tato pravidla však byla v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Žalobce tedy buď musel porušit podmínky pro čerpání dotace, anebo vést účetnictví v rozporu se zákonem. Ministerstvo průmyslu a obchodu uznalo své pochybení ohledně vyžadovaného způsobu vedení účetnictví, žalobce nicméně nebyl schopen z těchto důvodů vyhovět požadavku správce daně dle § 18 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012, a doložit, které výnosy a náklady souvisí se kterou činností. Veškeré činnosti souvisely s čerpáním a dalším využíváním dotačních prostředků. Žalobce byl v rozporu se zásadami daňového řízení postižen protichůdnými pokyny dvou ministerstev. Dodatečné zdanění mělo pro žalobce likvidační účinky, byl porušen princip právní jistoty, došlo i ke dvojímu zdanění a k neoprávněnému zdanění výnosů bez uznání jakýchkoliv nákladů. Žalovaný navíc neprovedl některé žalobcem navržené důkazy, zejména svědecké výpovědi.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Správce daně podle něj neměl povinnost žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, neměl totiž před zahájením daňové kontroly konkrétní poznatky, že by žalobci měla být daň doměřena. Ačkoliv měl k dispozici účetnictví žalobce, prokázat správnost tvrzené daně mohl žalobce i jinak. Žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně rozdělení výnosů a nákladů vůči dílčím činnostem, které v rozhodném období vykonával. V tomto ohledu nestačí, pokud uvedl, že nakládal s dotačními prostředky, tedy vykonával pouze „hlavní činnost“, která má být od daně osvobozena. Ačkoliv krajský soud připustil, že žalobce možná jen nepochopil, co přesně má správci daně doložit, dané výzvy nebyly objektivně nejasné, neurčité či matoucí. Správce daně žalobce obecně vyzval k rozdělení nákladů a výnosů dle jednotlivých druhů činností (potažmo k předložení daňové analýzy k tomuto rozdělení). Přestože žalobce nezůstal pasivní a správci daně poskytoval součinnost, nepředložil požadovaný klíčový doklad, tj. členění nákladů a výnosů odpovídající zákonu o daních z příjmů. Ze stanov žalobce vyplývají různé druhy činností, přičemž takové dělení je daňově relevantní. Nelze tedy souhlasit s tím, že by bez ohledu na stanovy bylo možné veškerou činnost žalobce označit za jediný druh činnosti (činnost související s čerpáním dotace). Čerpání dotace bylo pro žalobce toliko jedním ze zdrojů financování výzkumu a vývoje jeho členů, vedle toho měl žalobce příjmy další, které sice mohly vyplývat z předchozích výsledků výzkumu a vývoje, nicméně tyto příjmy i jejich uplatňování na další výdaje již rozhodně nelze považovat za činnost, která by přímo souvisela se samotným čerpáním dotace a tvořila s ním jediný celek. Krajský soud se s žalovaným ztotožnil i v otázce přiřazení nákladů k příjmům. Koncepce danění neziskových subjektů vychází z toho, že každý druh činnosti je posuzován zvlášť, ztrátová činnost není předmětem daně a zisková činnost naopak

pokračování

předmětem daně je. Jednotlivé náklady nelze libovolně přiřazovat jednotlivým činnostem, nýbrž mezi výnosy a náklady musí existovat přímá souvislost (musí se jednat o náklady na dosažení výnosů v rámci daného druhu činnosti). Správce daně tak nemůže bez přiřazení výnosů a nákladů jednotlivým druhům činností jednoduše přiřadit veškeré náklady celkovým výnosům. Rozdělení nákladů mezi jednotlivé činnosti je na daňovém subjektu. Tomu žalobce nedostal a správním orgánům nelze vyčítat, pokud nezohlednily ani tzv. esenciální náklady, neboť žalobce žádné konkrétní neoznačil. Nedošlo ani ke dvojímu zdanění, mj. kvůli tomu, že náklady hrazené z dotace nelze uplatnit vůči jiným zdanitelným příjmům. Nedůvodnou soud shledal i námitku ohledně neprovedených důkazů (svědeckých výpovědí). Žalobce nevznesl návrh na provedení svědecké výpovědi konkrétní osoby.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Předně namítá, že se krajský soud nesprávně a mimo rámec dokazování vypořádal s námitkou, podle níž měl správce daně před zahájením daňové kontroly stěžovatele vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Stěžovatel dle požadavku správce daně předložil své kompletní účetnictví. Tento požadavek (včetně označení konkrétních období a daní) musel vycházet z nějakých poznatků, pro které správce daně následně zahájil daňovou kontrolu. V tomto směru stěžovatel odkázal na rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-65, s tím, že podle něj je taková daňová kontrola nezákonná.

[5] Krajský soud dále nepochopil účel vzniku stěžovatele jakožto klastru. Přistupoval k němu jako k běžné neziskové organizaci, která sice může využívat prostředků z dotačních programů, avšak jinak je ekonomicky soběstačná. Jediným důvodem pro vznik stěžovatele však bylo čerpání dotačních prostředků. Kromě realizace dotačních programů stěžovatel nevykonává žádnou ekonomickou činnost. Je občanským sdružením, tedy daňovým poplatníkem, který nebyl zřízen nebo založen za účelem podnikání (do roku 2013 byl „neziskovou organizací“ a od roku 2014 je „veřejně prospěšným poplatníkem“ ve smyslu § 17a odst. 1 zákona o daních z příjmů). Rámec působení stěžovatele tvoří stanovy. Ačkoliv měl na vedlejší a doplňkové činnosti stěžovatel vyřízená živnostenská oprávnění, ve skutečnosti vykonával pouze hlavní aktivity a žádnou vedlejší (doplňkovou) činnost. To nezohlednil žalovaný, ani krajský soud, který se obsahem účetnictví a daňových dokladů nezabýval. Stěžovatel obdržel v roce 2009 dotace ze strukturálních fondů a státního rozpočtu na základě rozhodnutí v rámci „Operačního programu Podnikání a inovace“. V tomto rozhodnutí byl schválen dotační projekt a realizace projektu až do roku 2012, přičemž jeho nedílnou součástí byly podmínky poskytnutí dotace. Rozhodnutí mu ukládalo účtovat o majetku, příjmech a dalších výdajích souvisejících s projektem na zvláštních analytických účtech, resp. na samostatné hospodářské středisko (zakázku), aby bylo průkazné, zda konkrétní výdaj je či není vykazován na projekt, pro nějž je dotace čerpána. Podle rozhodnutí o poskytnutí dotace lze za způsobilé výdaje uznat pouze ty, jež splňují podmínky uvedené v „Pravidlech způsobilosti výdajů“. Nesplnění těchto podmínek se podle rozhodnutí o poskytnutí dotace považuje za porušení rozpočtové kázně, pro něž jsou stanoveny odvody.

[6] Během realizace daného dotačního programu (v letech 2009 až 2012) nevykonával stěžovatel žádnou vedlejší výdělečnou činnost, která by nebyla součástí shora uvedeného operačního programu. Jeho součástí byly i činnosti, které svým obsahem odpovídaly obsahu vedlejší činnosti, avšak stěžovatel je v žádném případě nevykonával pro (od dotačního programu) nezávislé odběratele. Výnosy i náklady z těchto činností byly evidovány v účtování o dotačních prostředcích. Stěžovatel tak účtoval o výnosech a nákladech v souladu s rozhodnutím o poskytnutí dotace, přičemž žádné pochybení v tomto směru nezjistil ani kontrolní orgán Ministerstva průmyslu a obchodu. Správce daně však následně v rámci daňové kontroly posuzoval výnosové doklady nikoliv podle skutečného obsahu, jak jej prokazoval stěžovatel, ale pouze podle názvu činností. Stěžovatel však nebyl schopen k výzvě správce daně vyřadit některé výnosy a náklady spadající pod dotační program (např. poradenské služby) pod vedlejší činnosti. V důsledku toho správce daně vyčlenil a dodatečně zdanil příjmy z dotačního programu, aniž by k nim přiznal jakékoliv náklady. Specifická činnost stěžovatele však byla odvislá právě a pouze od dotací, se kterými byl stěžovatel povinen hospodařit pouze v rámci rozhodnutí o poskytnutí dotace. Související závěry krajského soudu považuje stěžovatel za nepřijatelné. Správci daně rozhodnutí o poskytnutí dotace i související podmínky předložil, avšak ty podle něj nemohou mít vliv na povinnost stěžovatele respektovat zákon o účetnictví. Stěžovatel se tak dostal do neřešitelné situace. Byl předem „odsouzen“ buď k postihu ze strany správce daně, anebo Ministerstva průmyslu a obchodu. To potvrdilo, že „*Průručka způsobilosti výdajů*“ se liší od daňových předpisů. Správce daně však po stěžovateli požadoval rozčlenění příjmů a výdajů jiným způsobem, aniž by měl jeho požadavek opodstatnění v předložených dokladech, které se všechny vztahovaly k hlavní činnosti. Právní názor krajského soudu ve vztahu k této námitce je arogantní a v rozporu se zásadami dobré správy, právní jistoty i požadavky judikatury Ústavního soudu. Krajský soud se nadto vyhnul posouzení obsahu předložených důkazů (dopisy ministerstva stěžovateli a správci daně přiznávající nezohlednění zákonných požadavků na vedení účetnictví).

[7] Dále stěžovatel napadá způsob, jakým se krajský soud vypořádal s námitkou neuznání jakýchkoliv nákladů vůči dodatečně zdaněným výnosům. Stěžovatel provedl na základě požadavku správce daně několik analýz výnosů, k nimž náklady přiřazoval, vždy tak však činil pouze v rámci své hlavní činnosti. Správce daně nebyl schopen vyčlenit služby z vedlejší činnosti, proto přistoupil k tomu, že do základu daně stěžovateli zahrnul všechny výnosy za služby. Ty však byly poskytovány v rámci činnosti klastru, tedy hlavní činnosti stěžovatele. Zároveň správce daně nezohlednil žádné náklady a ponechal je jako daňově neúčinné, oproti tomu neponechal žádné osvobozené výnosy. Podle rozsudku NSS ze dne 10. 8. 2012, čj. 2 Afs 10/2012-29, nelze při stanovení základu daně na výdaje zcela rezignovat. Z účetnictví stěžovatele vyplývá, že příjmy, které nebyly v rozhodném zdaňovacím období předmětem daně, jsou pouze příjmy z dotací, které jsou poskytovány proti přesnému dokladovému vyúčtování. Zároveň je patrné, že poskytovatel dotace neposkytuje dotaci vyšší, než kolik činí prokázané náklady v rámci daného dotačního programu. Ostatní příjmy stěžovatele byly předmětem daně a stěžovatel neevidoval žádné náklady, které by byly nákladem dle § 25 zákona o daních z příjmů z jiného důvodu, než jako náklady související s výnosy, které nejsou předmětem daně. Proto je nutno všechny ostatní náklady považovat za náklady dle § 24 téhož zákona. Stěžovatel nemohl vyhovět požadavkům správce daně na rozčlenění výnosů a nákladů na hlavní a vedlejší

pokračování

činnost. Kontrolovaná období byla nadto účtována v době, kdy nebyla jednotně upravena pravidla o účtování u neziskových organizací hospodařících pouze s dotacemi. Ta se začala utvářet až koncem roku 2012.

[8] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu o neunesení důkazního břemene. Návrh na vyslechnutí svědka s přesným označením právnické osoby (včetně sdělení, co by měla potvrdit) pokládá za dostatečnou identifikaci svědka. Navržené právnické osoby mohly správci daně potvrdit, že předmět jejich obchodních vztahů se řídil pouze dotačními podmínkami. Stěžovatel správci daně v odpovědi na výzvu předložil „svědecká prohlášení“ těchto obchodních partnerů, avšak správce daně je jako důkaz ignoroval. Proto stěžovatel následně navrhl provést výslechy těchto svědků.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul dosavadní průběh řízení a setrval na závěrech uvedených v žalobou napadeném rozhodnutí. Výslovně uvedl, že se ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku a dodal, že ke všem námitkám stěžovatele se již vyslovil v odůvodnění svého rozhodnutí resp. vyjádření k žalobě (s ohledem na takto koncipované vyjádření žalovaného tedy kasační soud ani nezasílal vyjádření stěžovateli k případné replice).

[10] Pro účely přehlednosti a úplnosti tohoto rozsudku lze toliko shrnout, že žalovaný ve vyjádření především zopakoval, že správce daně neměl před zahájením daňové kontroly žádné indicie o doměření daně, natož informace o nesprávné věcné a časové souvislosti nákladů. Uvedené vyplynulo až z průběhu daňové kontroly, v rámci níž byl stěžovatel vyzván k doložení a prokázání dalších skutečností a daňového členění nákladů a výnosů. Výši doměřené daně by neovlivnilo ani to, pokud by stěžovatel dodatečné daňové přiznání podal. V průběhu celé daňové kontroly setrval na svých tvrzeních a správci daně nepředložil daňové členění nákladů a výnosů. Výnosy roku 2012 sice do základu daně stěžovatel sám zahrnul, avšak nebyl schopen prokázat konkrétní spojitost u nákladů, proto správce daně náklady uplatněné k těmto výnosům neuznal. Žalovaný dále připomněl, že stěžovatel jako spolek využívá výhod, které u takového typu poplatníka zákon nabízí, avšak specifické podmínky stanovené pro vedení účetnictví a při stanovení základu daně *de facto* ignoroval. Nebral v potaz povinnost neziskové organizace sledovat ziskovost a ztrátovost podle druhů činností a podle jednotlivé činnosti u téhož druhu v rámci poslání (hlavní činnosti). Nepředložil ani průkazné a doložitelné zjištění, jaké daňově účinné příjmy a náklady vstupují do základu daně. Tak, jak je jako příjemce dotací povinen poskytovateli průkazně doložit, které náklady jsou hrazené z dotací, tak musí být schopen jako daňový subjekt správci daně průkazně doložit členění svých nákladů a výnosů. Stěžovatel všechny své činnosti považoval za jednu hlavní činnost, která nepodléhá zdanění, a správci daně proto vznikly pochybnosti, proč by příjmy zaúčtované na účtu 602100 (tržby z obchodní činnosti) neměly být předmětem daně. Zaslal stěžovateli dvě kvalifikované výzvy a umožnil mu, aby průkazným způsobem vyčíslil základ daně. K předložení dokladů měl dostatečný prostor, přičemž důkazní břemeno leželo na něm. Již v doplnění odvolání připustil pochybení při účtování provozních dotací, avšak uvedl, že bylo způsobeno nesprávnou metodikou příslušného ministerstva. K tomu však správce daně ani žalovaný nemohli při závěru o neplnění povinnosti související s daní z příjmů

přihlédnout, stejně jako k plnění dotačních podmínek, neboť základ daně nebyl stanoven v souladu se zákonem. Správce daně stěžovateli neuznal žádné náklady, neboť neprokázal, kolik daňově účinných nákladů souvisí s příjmy zaúčtovanými na výše uvedeném účtu. Správce daně nemohl náklady přiřadit sám ze své vůle a stěžovatele vyzval k předložení mimoúčetní daňové analýzy, avšak ten tak neučinil. Stěžovatel v kasační stížnosti ani nenamítá, že mu měly být uznány alespoň některé náklady, ale obecně uvádí, že popsanému požadavku nemohl vyhovět, neboť dokládal, že všechny výnosy jsou v rámci jeho hlavní činnosti. Výslech svědků (bývalých zaměstnanců správce daně), který stěžovatel v doplnění odvolání navrhl provést, nepovažoval žalovaný za nutný, neboť okolnosti účtování o dotaci na provoz či pořízení (ne)hmotného majetku nebyly pro věc podstatné.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Uplatněná kasační argumentace je rozčleněna do čtyř základních okruhů. Předně stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu ve vztahu k chybějící výzvě k podání dodatečného daňového přiznání (v důsledku čehož považuje zahájení daňové kontroly za nezákonné). Dále poukazuje na nesprávné vyhodnocení své činnosti jako „klastru“ s tím, že postupoval v souladu s požadavky na čerpání dotace. Vedle toho namítá též neoprávněné dodanění výnosů bez uznání jakýchkoliv nákladů, resp. zpochybňuje závěry krajského soudu týkající se unesení důkazního břemene ze své strany (v souvislosti s návrhem na výslech svědků).

[14] Jde-li o první spornou oblast, tedy chybějící výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, zde stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje závěry krajského soudu s odkazem na protokol o ústním jednání ze dne 3. 5. 2013, čj. 580450/13/2907-05400-702474, resp. požadavek pracovnice správce daně (územního pracoviště v Třebíči) ze dne 11. 12. 2014 týkající se předložení účetnictví. K tomu ke kasační stížnosti připojil vytištěnou e-mailovou komunikaci se správcem daně a své podání, kterým reagoval na shora označené místní šetření. Aniž by se kasační soud nutně musel zabývat tím, zda uvedené listiny byly součástí správního spisu (z něhož krajský soud vycházel), zda je nutno jimi provádět dokazování či posuzovat přípustnost stěžovatelem tvrzených skutečností z hlediska jejich souladu s § 109 odst. 5 s. ř. s., je třeba ve vztahu k této kasační námitce především připomenout, že krajský soud své závěry v napadeném rozsudku vystavěl nejen na částech odůvodnění citovaných stěžovatelem v kasační stížnosti (body 23., 24. a 25.). Napadený rozsudek totiž především vyšel z toho, že správce daně má povinnost před zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání (postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu) pouze tehdy, může-li důvodně předpokládat doměření daně (viz body 20. a 21. napadeného rozsudku). Zdůraznil dále, že s ohledem na podstatu sporu v dané věci mohl stěžovatel v průběhu celé daňové kontroly prokázat členění výnosů a nákladů podle jednotlivých druhů činností. I kdyby měl správce daně před zahájením daňové kontroly poznatky o nedostacích účetnictví

pokračování

stěžovatele, nemohla být tato skutečnost považována podle krajského soudu za konkrétní poznatek, že by mu měla být daň doměřena.

[15] Nejvyšší správní soud především nepovažuje uvedené závěry krajského soudu za rozporné se závěry usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, na které bez jakéhokoliv bližšího upřesnění stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje (pro úplnost lze dodat, že stěžovatel sice hovoří o závěrech rozšířeného senátu, nicméně odkazuje na čj. rozsudku prvního senátu NSS, který na rozšířený senát teprve posléze navázal; k tomuto rozsudku viz dále). Podstatné totiž je, že krajský soud v této souvislosti v napadeném rozsudku vyšel nejen z uvedeného rozhodnutí rozšířeného senátu, ale i z judikatury na rozšířený senát navazující (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-65). Z té totiž mimo jiné jasně plyne, že je třeba rozlišovat na straně jedné mezi „důvodným podezřením“ (důvodným předpokladem) správce daně, že bude daň doměřena, kdy je dána povinnost správce daně před zahájením daňové kontroly nejprve daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Aktivace postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu na straně druhé není na místě tam, kde má správce daně pouze „dílní indicie“, které by mohly k doměření daně směřovat.

[16] Pokud tedy stěžovatel v nyní projednávané kasační stížnosti (opětovně) poukazuje na to, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly k dispozici jeho účetnictví, resp. musel mít „nějaké poznatky“, na základě kterých daňovou kontrolu zahájil, nemůže to podle kasačního soudu ještě bez dalšího představovat naplnění požadavků plynoucích z výše reprodukované judikatury zdůrazňující hierarchii postupů správce daně. Stěžovatel s odkazem na shora označené listiny ostatně ani sám neuvádí, jaké konkrétní skutečnosti ve vztahu k později doměřené dani z nich byly zřejmé, resp. konkrétně na základě čeho měl správce daně zmiňované důvodné předpoklady dovodit. V tomto směru je současně na místě upozornit stěžovatele na to (a to nejen ve vztahu k této námitce), že soudu nepřisluší v reakci na jeho obecnou kasační argumentaci, aby spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci jeho advokáta (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). S ohledem na výše uvedené je tedy nutno uzavřít, že první okruh kasační argumentace není důvodný.

[17] V rámci druhého okruhu kasační argumentace stěžovatel zdůrazňuje své postavení „klastru“, který kromě realizace činností zahrnutých do dotačních programů jiné činnosti ve sporných zdaňovacích obdobích nevykonával. Stěžovatel má za to, že krajský soud tuto jeho roli nepochopil a pouze převzal tvrzení finančních orgánů. Správní orgány měly též zohlednit, že stěžovatel účtoval o výnosech a nákladech v souladu s podmínkami nutnými pro čerpání dotace.

[18] Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout, jakým způsobem stěžovatel v daném období ekonomicky fungoval, resp. jak na jeho fungování (jako klastru) nahlížel žalovaný, s jehož závěry se krajský soud v napadeném rozsudku ztotožnil. Lze dodat, že žalovaným popsáný ekonomický „model fungování“ (viz zejm.

body 4. - 8. žalobou napadeného rozhodnutí) stěžovatel v kasační stížnosti nijak nezpochybnuje. Lze tedy shrnout, že výzkum a vývoj v oblastech, na které se stěžovatel zaměřoval, prováděli jeho jednotliví členové (případně jejich subdodavatelé). Ti pak náklady související s výzkumem a vývojem vyúčtovali stěžovateli, který zažádal o poskytnutí dotace. Na výsledky výzkumu a vývoje byla uzavřena smlouva o dílo a licenční smlouva, na základě kterých poskytovatel (člen stěžovatele) převedl na stěžovatele licenci k předmětu plnění. Stěžovatel na základě faktur vydávaných svým členům vyúčtoval zpracování výstupů ze svých projektů, a to konkrétně nabídky práce, technickou pomoc v rámci klastru, testování, měření, zkoušky, zapojení do projektů, klastrové služby, organizační práce, implementační činnost, administrativní řízení, zprostředkování (viz bod 7 rozhodnutí žalovaného). Tyto příjmy představovaly „tržby z prodeje služeb“, jejichž zdanění je v dané věci sporné.

[19] Jde-li o konkrétní kasační námitky, stěžovatel v této části kasační stížnosti na několika místech zdůrazňuje význam dopisů Ministerstva průmyslu a obchodu, které stvrzují, že výše již zmiňovaná „Příručka způsobilosti výdajů“ se liší od požadavků na účtování dle daňových předpisů. Podle stěžovatele se krajský soud zcela vyhnul obsahu těchto dopisů. V tomto ohledu považuje kasační soud za nutné připomenout, že krajský soud v napadeném rozsudku (viz zejm. bod 37., který v kasační stížnosti cituje sám stěžovatel) srozumitelně vysvětlil, proč přiznání pochybení ze strany uvedeného ministerstva nepovažuje v dané věci za podstatné. Krajský soud současně poukázal na to, že správce daně požadoval doložení rozčlenění výnosů a nákladů daňovou analýzou, nikoliv nutně účetnictvím. V tomto ohledu v závěrech krajského soudu Nejvyšší správní soud neshledává oproti stěžovateli nic „arogantního“ či rozporného s judikaturou Ústavního soudu týkající se zásady právní jistoty. Krajský soud své závěry vystavěl zcela logicky na tom, že účetnictví je jen jedním ze způsobů, jakým může daňový subjekt (stěžovatel) výnosy a náklady pro účely daně z příjmů členit a prokazovat. Stěžovatel v kasační stížnosti nijak nevysvětluje, proč by mu požadavky dotace měly jakkoliv bránit v tom, aby případně dodatečně provedl rozčlenění nákladů a výnosů pro účely daňového řízení odlišně, než jak jej musel provést pro účely dotace. V tomto směru tedy nelze vytýkat krajskému soudu, že se blíže nezabýval obsahem uvedených dopisů. Tato kasační námitka tedy není důvodná.

[20] Poukazuje-li stěžovatel v této souvislosti dále na rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2004, čj. 1 As 9/2003-90, který se týká racionality právní úpravy a jejího výkladu, který by měl směřovat k rozumnému uspořádání společenských vztahů, lze k tomu poznamenat, že v nyní projednávané věci se nejednalo o střet pravidel přímo plynoucích z různých právních předpisů jako v odkazovaném rozhodnutí, ale šlo o rozdílnost požadavků na způsob účtování z hlediska správce daně pro účely daně z příjmů právnických osob na straně jedné (plynoucích z právních předpisů), a na straně druhé z hlediska poskytovatele dotace pro uznání způsobilosti výdajů pro účely konkrétního dotačního programu (plynoucích toliko z pravidel stanovených poskytovatelem). Přestože stěžovatel i v kasační stížnosti setrval na uvedený rozpor poukazuje, je třeba zdůraznit, že krajský soud existenci tohoto rozporu nijak nezpochybnil. Lze samozřejmě chápat jisté rozhořčení stěžovatele navazující na zjištění, že pokud účtoval podle pravidel stanovených příslušným ministerstvem pro účely čerpání dotace, neodpovídá tento způsob požadavkům uplatňovaným z hlediska správy daní. Jistě je pak třeba v obecné rovině souhlasit s tím,

pokračování

že by nikdo neměl být postihován za to, že postupoval v souladu s rozhodnutím (pokyny) jiného správního orgánu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 3. 12. 2007, sp. zn. I. ÚS 544/06, případně rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2013, čj. 1 As 188/2012-30). V nyní projednávané věci však nelze odhlédnout od toho, že daň nebyla stěžovateli doměřena proto, že by účtoval s přihlédnutím k pravidlům stanovených daným dotačním programem, ale že nedoložil účtování způsobem prokazujícím rozložení nákladů a výnosů tak, jak s odkazem na právní předpisy požadoval správce daně. K tomu jej správce daně (dokonce opakovaně) vyzval, nicméně své důkazní břemeno v tomto směru podle krajského soudu stěžovatel neunesl (viz bod 45. napadeného rozsudku). Již krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku rovněž zdůraznil, že stěžovatel není trestán za delikt spočívající v porušení § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů (stanovujícího požadavky na vedení účetnictví), nýbrž předmětem daného řízení byla otázka stanovení daňové povinnosti, resp. prokazování tvrzení daňového subjektu. Z hlediska smyslu kasační stížnosti, který spočívá v polemice stěžovatele se závěry krajského soudu, je ostatně významné i to, že stěžovatel v kasační stížnosti podobu uvedených výzev správce daně nijak nezpochybňuje a nenapadá ani závěr krajského soudu, podle něhož výzvy správce daně nebyly objektivně nejasné, neurčité či matoucí.

[21] Stěžovatel se v kasační stížnosti též vymezuje vůči úvahám krajského soudu, podle něhož stěžovatel přistoupil na podmínky čerpání dotace dobrovolně. Zde je nicméně třeba upozornit na to, že se v žádném případě nejednalo o klíčové východisko krajského soudu, ostatně samotná část odůvodnění rozsudku (citovaná v této souvislosti stěžovatelem) je uvozena slovy „na okraj“. Naopak k výše již zmíněnému klíčovému východisku krajského soudu, které se týká (ne)unesení důkazního břemene ze strany stěžovatele ve vztahu k tvrzení, že jeho příjmy nejsou zdanitelné na základě § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, stěžovatel nic konkrétního nenamítá (vyjma úžeji zaměřené námitky týkající se neunesení důkazního břemene v důsledku neprovedení svědeckých výpovědí, viz dále bod [28] tohoto rozsudku). Krajský soud průběh komunikace mezi správcem daně a stěžovatelem shrnul v bodě 46. napadeného rozsudku, uzavřel konkrétně, v čem byla v této souvislosti reakce stěžovatele nedostatečná, přičemž odkázal též na bod 89 žalobou napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný popsal pochybnosti týkající se přiřazení konkrétních faktur a jejich vazby na konkrétní činnosti resp. projekty. Je třeba opětovně zdůraznit, že nemůže být úkolem Nejvyšší správního soudu, aby namísto stěžovatele v návaznosti na jeho obecný argument, že veškerá činnost byla „odvislá právě a pouze od dotací“, domýšlel argumenty a vyvracel jednotlivá východiska žalovaného, s nimiž se v napadeném rozsudku krajský soud ztotožnil.

[22] Jde-li pak o samotný argument, podle něhož krajský soud nezohlednil specifické postavení stěžovatele, který vznikl výhradně za účelem čerpání dotačních prostředků, a nebyl tedy „běžnou neziskovou organizací“, která vytváří jak příjmy, které nejsou předmětem daně (či jsou osvobozeny), tak příjmy zdanění podléhající, je třeba připomenout, z jaké právní úpravy v dané věci správní orgány i krajský soud vyšly. Podle § 18 zákona o daních z příjmů (ve znění rozhodném pro uvedená zdaňovací období), v případě poplatníků, kteří nebyli založeni (zřízeni) za účelem podnikání, což byl i případ stěžovatele, *nejsou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání*

za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší; činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami [odst. 4 písm. a)]. Naopak předmětem daně jsou vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného (odst. 3). U daných poplatníků se splnění podmínky uvedené v odstavci 4 písm. a) posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. Pokud jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnosti je prováděna jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, jsou předmětem daně pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje (odst. 6), přičemž tito poplatníci jsou povinni vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vykazování nákladů (výdajů) (odst. 7). Podle § 23 odst. 5 téhož zákona pak náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

[23] V návaznosti na citovanou právní úpravu dospěl krajský soud v napadeném rozsudku mimo jiné především k závěru, podle něhož nelze činnost stěžovatele pokládat za jediný druh činnosti (činnost související s čerpáním dotace). V této souvislosti krajský soud poukázal na to, že sám stěžovatel připustil, že bylo možné jednotlivé faktury přiřadit jednotlivým druhům činnosti, jak jsou uvedeny ve stanovách. Především pak v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl konkrétní argumenty, na základě nichž dovedl, že veškerá činnost stěžovatele nebyla výše označeným (jediným) druhem činnosti (viz bod 47. napadeného rozsudku). Tyto argumenty jistě není třeba na tomto místě v plném rozsahu reprodukovat (krajský soud zjednodušeně řečeno poukázal na to, že sám stěžovatel si různé druhy činností určil ve stanovách, což je z hlediska zákona daňově relevantní; některé z faktur se již podle svého označení vztahovaly pouze k určitým činnostem; čerpání dotace bylo pouze jedním ze zdrojů financování činnosti stěžovatele). Podstatné je, že krajský soud jasně a srozumitelně předstřel důvody, na základě nichž dovedl, že správce daně (resp. následně žalovaný) správně pohlížel na příjmy stěžovatele účtované na vrub účtu 602 (tržby z prodeje služeb) jako na příjmy zdanitelné. Nelze se tedy ztotožnit s obecnými námitkami stěžovatele, podle něhož se krajský soud nezabýval obsahem účetnictví či daňových dokladů a pouze převzal tvrzení správce daně (žalovaného). Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že v reakci na uvedené závěry krajského soudu (podle nichž veškerá činnost stěžovatele nebyla jediným druhem činnosti) stěžovatel odkazuje na protokol z kontroly prováděné poskytovatelem dotace. Stěžovatel však již nijak neupřesňuje, co konkrétně má uvedený protokol (vyhotovený pro účely dotační) změnit na závěrech krajského soudu vystavených na výkladu daňových předpisů.

[24] Aplikace citované úpravy krajským soudem na projednávanou věc a její výklad navíc podle kasacího soudu respektuje jak výše nastíněný způsob ekonomického fungování stěžovatele, tak i samotný smysl dané právní úpravy. Kasační argumentace stěžovatele není způsobilá zpochybnit opodstatněnost požadavku finančních orgánů,

pokračování

aby stěžovatel přiřadil výnosy a náklady k jednotlivým druhům činnosti. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že již samotné označení fakturovaných služeb, jak je uvedeno na jednotlivých (sporných) fakturách vystavených stěžovatelem (viz výše), nesvědčí tomu, že by stěžovatel provozoval jedinou činnost. Vedle tohoto (sice formálního nicméně v daňových otázkách podstatného) východiska je s ohledem na popsáný způsob ekonomického fungování stěžovatele dále zřejmé, že fakturované služby ani z hlediska svého obsahu nesouvisely s „realizací dotačních programů“ zcela samozřejmě a dostatečně úzce, resp. že by v tomto směru stěžovatel unesl své důkazní břemeno. Jak již navíc bylo výše uvedeno, nelze odhlédnout ani od smyslu dané právní úpravy. Požadavek aby poplatníci, kteří nebyli založeni za účelem podnikání, rozlišovali v rámci svého účetnictví jednotlivé činnosti, se odvíjí minimálně již od toho, že sám zákon rozlišuje mezi příjmy, které jsou předmětem daně vždy (viz § 18 odst. 3), a příjmy které jsou předmětem daně jen za splnění dalších podmínek (viz § 18 odst. 7). Jak již zdejší soud potvrdil mimo jiné v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, čj. 6 Afs 227/2015-51, právě s ohledem na rozdílný a zcela odlišný daňový režim různých skupin příjmů neziskových subjektů zakládají daňové předpisy těmto subjektům povinnost rozlišovat dané skupiny příjmů ve svém účetnictví.

[25] Přestože si je tedy kasační soud vědom určitých specifík činnosti stěžovatele jako „klastru“ i jeho ekonomického fungování, jak jsou popsány výše, není možné konkrétní závěry krajského soudu navazující na citovanou právní úpravu popřít toliko s argumentací o „nepochopení“ specifík činnosti stěžovatele. Pokud stěžovatel hodlal přesvědčit kasační soud o tom, že je v jeho případě citovaná ustanovení vykládat jinak, resp. v čem a proč konkrétní závěry krajského soudu neobstojí, měl je zpochybnit konkrétními argumenty a nesetrvat u spíše obecných konstatování. Jak NSS uvedl již v rozsudku ze dne 2. 12. 2011, čj. 2 Afs 11/2011-90, *„řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou ..., a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu. Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky“*. Obdobně v rozsudku ze dne 22. 10. 2015, čj. 8 As 92/2015-29, zdejší soud připomněl, že *„je na stěžovateli, aby upřesnil každý důvod, o který opírá svou kasační stížnost, a to po stránce právní i skutkové. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (...) žalobní či kasační bod je způsobilý projednání v té míře obecnosti, ve které byl formulován“*.

[26] Lze dodat, že zmiňuje-li stěžovatel též argumentaci, podle níž ve skutečnosti vykonával pouze hlavní aktivity a vedlejší a doplňkovou činnost nevykonával žádnou (byť na vedlejší a doplňkové činnosti měl vyřízené živnostenské listy), nezbyvá, než připomenout, že krajský soud postavil své závěry v napadeném rozsudku na tom, že správce daně ani žalovaný neprováděli přerazování příjmů stěžovatele z neziskové činnosti do činnosti hospodářské (viz bod 44. napadeného rozsudku), pro což by mohlo mít rozlišování hlavní a vedlejší činnosti význam. To, zda nějaká činnost stěžovatele

na fakturách odpovídá činností stěžovatele, na kterou vlastní živnostenská oprávnění, se tedy ani v závěrech krajského soudu nijak nepromítá. I krajský soud tedy příjmy stěžovatele nahlížel jako příjmy náležející k hlavní (neziskové) činnosti. Jinak řečeno, napadený rozsudek (v návaznosti na předchozí rozhodnutí žalovaného) není postaven na tom, že by zpochybňoval, zda některé činnosti stěžovatel vykonával v rámci své činnosti hlavní (tedy činnosti neziskové), nýbrž považoval za nutné rozklíčovat, o jaký druh činnosti se (v rámci hlavní činnosti) jednalo, neboť – zjednodušeně řečeno – ztrátová činnost není předmětem daně, zatímco zisková činnost ano (viz bod 49. napadeného rozsudku).

[27] Shora uvedené závěry jsou pak významné i pro třetí okruh kasační argumentace, který se týká neoprávněného dodanění výnosů bez uznání jakýchkoliv nákladů. Krajský soud totiž i ve vztahu k této otázce vyšel v návaznosti na své přechodí závěry z toho, že každý druh činnosti neziskového daňového subjektu musí být posuzován zvlášť. Stejně tak vysvětlil, proč na danění neziskových subjektů nejsou bez dalšího přenositelné závěry judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se tzv. esenciálních nákladů ve věcech podnikatelských subjektů (tuto judikaturu stěžovatel opětovně zmiňuje – bez výslovné reakce na zmíněné závěry krajského soudu – i v kasační stížnosti). I v této souvislosti stěžovatel toliko vychází z toho, že nemohl vyhovět požadavku správce daně na rozčlenění výnosů a nákladů, neboť všechny jeho výnosy byly v rámci jeho hlavní činnosti (dodal, že poskytovatel dotace z logiky věci neposkytl vyšší dotaci, než činí prokázané náklady). I zde zdůraznil, že krajský soud nepochopil skutečnou činnost stěžovatele jakožto klastru. Jak již nicméně Nejvyšší správní soud osvětlil výše, stěžovateli se v nyní projednávané věci v tomto smyslu nepodařilo vyvrátit východiska krajského soudu, na které v rámci tohoto okruhu kasační argumentace v napadeném rozsudku pouze navázal.

[28] Závěrečný okruh kasačních námitek se týká neunesení důkazního břemene. Stěžovatel má konkrétně proti krajskému soudu za to, že dostatečnou identifikací svědka je „označení právnické osoby“, včetně „sdělení, co by tato právnická osoba měla potvrdit“. K této kasační námitce je třeba především připomenout, že krajský soud se v napadeném rozsudku ztotožnil se žalovaným v tom, že stěžovatel žádný návrh na provedení svědecké výpovědi (vyjma návrhu na výslech bývalých pracovníků správce daně) nepředložil. Nemůže proto především být relevantní navazující kasační argumentace stěžovatele, který vysvětluje, proč výslech považoval za důležitý a co by jím bylo možno prokázat. Tímto směrem se totiž úvahy krajského soudu vůbec neubíraly. Ten pouze uzavřel, že z žádného podání stěžovatele neplyne, že by stěžovatel vznesl návrh na provedení svědecké výpovědi konkrétní osoby. Sdělení identifikačních údajů obchodních partnerů či jejich kontaktních osob nepovažoval za řádný návrh. Namítá-li pak v této souvislosti stěžovatel v kasační stížnosti, že označil právnické osoby a sdělil, co by právnická osoba měla potvrdit, může k tomu zdejší soud ve stejné míře obecnosti (srov. shora již citovaný rozsudek sp. zn. 4 As 3/2008) pouze poznamenat, že institut svědecké výpovědi je (i v daňovém řízení) spjat s výpovědí konkrétní fyzické osoby, byť se samozřejmě může jednat o fyzickou osobu vyslychanou s ohledem na její vztah k určité právnické osobě (srov. např. rozlišování svědecké a účastnické výpovědi při výslechu osoby oprávněné jednat za určitý daňový subjekt – právnickou osobu v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23). Setrvává-li proto nadále stěžovatel i v kasační stížnosti jen na tom, že právnické osoby označil přesně, nemůže být ani tato jeho kasační argumentace důvodná.

pokračování

#### IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neshledal žádnou z uplatněných kasačních námitek důvodnou, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[30] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 22. června 2022

Milan Podhrázký  
předseda senátu