



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D. a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Systemk SWHW, s. r. o.**
sídlem Kamenná 173/3, Brno
zastoupeného advokátem Mgr. Ludvíkem Kummerem
sídlem Trojanova 12, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2020, čj. 44002/20/5200-11434-707603

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „finanční úřad“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem čj. 2443173/19/3001-51523-712669 daň z příjmu právnických osob za rok 2014 vyšší o částku 380 000 Kč a penále ve výši 76 000 Kč. Dále dodatečným platebním výměrem čj. 2443375/19/3001-51523-712669 doměřil finanční úřad žalobci daň z příjmu právnických osob za rok 2015 vyšší o částku 1 078 250 Kč a penále ve

výši 215 650 Kč. K doměření daně přistoupil finanční úřad proto, že žalobci neuznal vynaložené náklady na reklamu.

2. Odvolání žalobce proti citovaným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 21. 1. 2021.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť je v rozporu s § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. V průběhu řízení poukazoval žalobce na obdobné či totožné jednání jiných daňových subjektů, které rovněž uplatnily náklady na reklamu, avšak s ohledem na skutečnost, že je daňové řízení neveřejné, nemohl žalobce vědět, jak tyto výdaje správce daně posoudil. Žalobce navrhuje, aby si soud vyžádal příslušná rozhodnutí.
4. Finanční úřad se zaměřil na skutková zjištění, která se mýjela s meritem věci, což nenapravit ani žalovaný. Zejména šlo o objasňování otázek, který subjekt plnění žalobci poskytl a přiměřenost či obvyklost ceny. Žalobce též poukazuje na rozhodnutí o odvolání týkající se DPH za stejné období, kdy odvolací orgán podanému odvolání vyhověl a dodatečné platební výměry na DPH zrušil a řízení zastavil. Žalobce nezpochybňuje rozdíly mezi daní z přidané hodnoty a daní z příjmu, ovšem pouze poukazuje na to, že v jiném daňovém řízení bylo prokázáno uskutečnění reklamního plnění v plném rozsahu.
5. Žalobce se neztotožňuje se závěrem správních orgánů, že náklad žalobce vynaložený na reklamu nelze považovat za vynaložený k dosažení, zajištění nebo udržení jeho příjmů. Dle závěrů žalovaného měla reklama údajně propagovat výrobky ATRON, nikoliv produkty žalobce, avšak dle žalobce i kdyby tomu tak bylo a díky reklamě získal více zakázek ATRON, měl by jich logicky více i žalobce. Žalovaný také žalobci vytkl, že nepředložil marketingový plán či vyhodnocení reklamy.
6. Žalobce považuje část napadeného rozhodnutí pod body 23 až 38, kde se žalovaný zabývá konstrukcí důkazního břemene, za nadbytečnou, neboť meritum věci spočívá dle jeho názoru ve zcela jiných skutečnostech.
7. Žalobce považuje závěr žalovaného vycházející z premisy, že má-li subjekt pouze jediného odběratele (ATRON electronic GmbH), pak postrádá jakákoliv marketingová aktivita ekonomickou racionalitu, za nelogický a nesprávný. Dle žalobce pouze tato okolnost nemůže být důvodem pro neuznání daňových výdajů, kdy by omezení marketingových aktivit bylo protiprávním zásahem do svobody podnikání. Jedním z argumentů žalovaného bylo, že se reklama na Dakar neprojevila v příjmech žalobce v roce 2015, když naopak žalobce vykázal pokles příjmů. Takové zjednodušené tvrzení však nedává smysl. V letech 2018 a 2019 naopak zaznamenal žalobce výrazný nárůst příjmů.
8. Žalobce namítá, že finanční úřad se v rámci řízení dožadoval racionálního vysvětlení enormního navýšení ceny reklamy, přičemž žalobce má za to, že tímto nepřipustně intervenoval do autonomie vůle stran závazkového vztahu a zjevně nepochopil fungování reklamních mechanismů na akcích celosvětového významu. Žalobce též rozporuje celkové hodnocení reklamy a jejího přínosu provedené správními orgány.

III. Argumentace žalovaného

9. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Řízení před krajským soudem

10. Ve věci proběhlo dne 29. 8. 2022 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích.
11. Žalobcem navržené důkazy - účetní závěrky z let 2015, 2018 a 2019 krajský soud neprovedl. Žalobce směřoval k prokázání finančního dopadu reklamy na jeho zisky a chtěl tím vyvrátit tvrzení finančního úřadu, že se reklama neprojevila v jeho příjmech. Šlo však o okrajovou argumentaci, která neměla na uznání či neuznání výdajů valný vliv – stěžejní bylo to, že podle finančního úřadu v žalobcově případě neměla reklama ekonomické opodstatnění a podle žádného z tvrzení, jež finančnímu úřadu postupně nabízel, nemohla mít ani hypotetický dopad na jeho příjmy. Navíc reálný finanční dopad reklamy lze stěží vyčíst z účetní závěrky, jak soud vysvětlí níže.
12. Stejně tak soud neprovedl důkaz rozhodnutími finančního úřadu týkajícími se jiných společností (různých odnoží společnosti Agrofert). Především šlo o důkazní návrh neurčitý, neboť žalobce daná rozhodnutí ani nepředložil, ani dostatečně neidentifikoval, a to ani v žalobě, ani na jednání soudu. K tomu nepřispěla ani nedatovaná fotografie závodníka air-race s logem společnosti Agrofert na vnitřní stěně kabiny, již žalobce předložil soudu na jednání. Vedle toho však ani ze samotných tvrzení vztahujících se k těmto důkazům nevyplývalo, že by se dané společnosti nacházely v obdobné skutkové situaci jako žalobce – tedy že by neměly žádný vlastní samostatný produkt a pouze se podílely se na výrobě takového produktu pro jediného odběratele. Tvrzené nerovné zacházení tak tyto důkazy ani nebyly způsobily prokázat.

V. Posouzení věci krajským soudem

13. Žaloba **není důvodná**.

Skutková zjištění

14. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí, ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné) a z jednání před soudem, a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
15. Dle zjištění finančního úřadu měl žalobce od svého vzniku pouze jediného odběratele, kterým je společnost ATRON electronic GmbH, se sídlem Landsberger Str. 509, 81241 Mnichov, Spolková republika Německo. Žalobce se subdodavatelsky podílí na montáži zařízení v zakázkách této společnosti pro její zákazníky a ve své provozovně provádí montáž zařízení dle zadání ATRON a z jí dodaného materiálu.
16. Ve zdaňovacím období 2014 uplatnil žalobce náklady na reklamu a propagaci ve výši 1 999 972 Kč, která spočívala v umístění loga žalobce na kombinéze závodního jezdce (na rukávu) a na krytu chladiče závodního motocyklu tohoto jezdce (15-20 cm) při závodu Rally Dakar, který se konal v termínu 4. až 8. ledna 2015.

17. Ve zdaňovacím období 2015 uplatnil žalobce náklady na reklamu a propagaci ve výši 5 674 980 Kč, která se skládala z reklamy (i) při závodu Rally Dakar v termínu 4. až 8. 1. 2015 ve výši 1 000 000 Kč, (ii) při závodu Rally Dakar v termínu 3. až 17. ledna 2016 ve výši 1 750 000 Kč, (iii) umístění loga na plakátech a v programech Městského divadla Brno ve výši 2 050 000 Kč, (iv) umístění loga v programech Městského divadla Zlín ve výši 990 000 Kč, a (v) propagace žalobcova jména v rámci akce „Slovácké léto“ v Uherském Hradišti ve výši 250 000 Kč.
18. Žalobcem zakoupenou reklamu tak lze rozdělit na tři dílčí skupiny, a to: (i) reklama na akcích Rally Dakar, (ii) reklama na plakátech a programech divadel v Brně a ve Zlíně, a (iii) reklama na akci „Slovácké léto“ v Uherském Hradišti. Žalobcova reklama sestávala z loga a názvu společnosti, na akci Slovácké léto byly uvedeny i jeho webové stránky.
19. Finanční úřad měl pochybnosti (výzva k prokázání skutečností čj. 3954529/17/3008-60562-706246) o dopadu reklamy, jelikož žalobce sám nic nevyrábí a reklama tak mohla cílit nanejvýš na produkty společnosti ATRON. Žalobce sám uváděl celkem tři důvody pro nákup reklamy. Na počátku řízení tvrdil (odpověď na výzvu ze dne 16. 10. 2017), že chtěl za prvé zaplnit trh v oblasti vývoje SW a HW v dopravě. Žalobce mínil sám vstoupit do podvědomí veřejnosti, zejména státní správy a samosprávy, a získat zákazníky v České republice. Za druhé chtěl reklamou žalobce oslovit kvalifikované zaměstnance. V odvolacím řízení pak žalobce doplnil třetí důvod ospravedlňující reklamu – chtěl se etablovat jako tuzemský zástupce zahraničního dodavatele ATRON.
20. Žalobce v daňovém řízení nepředložil marketingový plán, i když na jeho základě měl podle svého vlastního tvrzení realizovat předmětnou reklamu. Nepředložil ani vyhodnocení jejích účinků. Finanční úřad uzavřel, že náklady na reklamu nebyly účelné – žalobce propagoval cizí produkt, jeho tvrzení o snaze proniknout na trh se nepotvrdilo a jeho reklama nemohla být účinná při hledání potenciálních zaměstnanců.

Právní posouzení

21. Nejprve se soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Žalobce své námitky stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí formuloval tak, že se žalovaný špatně vypořádal s jeho odvolacími námitkami stran nerovného přístupu.
22. Jak soud výše odůvodnil, představuje vada nepřezkoumatelnosti velmi těžkou vadu rozhodnutí, která fakticky neumožňuje jeho přezkoumání. Nyní žalovaný na odvolací námitky reagoval, byť stručně. Žalovaný v bodech 97 až 99 vysvětlil, proč není relevantní poukazovat na reklamní výdaje jiných firem a proč je jeho postup souladný s žalobcem

citovanou judikaturou. Zda je reakce žalovaného smysluplná a zákonná, je věcí dalšího posouzení. Avšak o nepřezkoumatelné rozhodnutí nejde.

23. Jádrem sporu v projednávané věci je to, zda žalobcem vynaložené náklady na reklamu splňují podmínky uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tedy, zda žalobce prokázal přímou souvislost mezi uplatněnými výdaji a zdanitelnými (byť jen očekávanými) příjmy. O uskutečnění reklamy a jejím rozsahu dle deklarovaných dokladů nejsou pochybnosti.
24. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů si lze od základu daně odečíst pouze výdaje, které poplatník vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
25. Je nutno si uvědomit, že *„každý daňový výdaj znamená převod daňové zátěže na státní rozpočet, a tím zprostředkované na ostatní daňové poplatníky. Každý výdaj, který je odečten od příjmů, snižuje daňovou povinnost poplatníka, a tedy snižuje i příjmy státního rozpočtu“* (viz *Pelc, V. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s.*).
26. U reklamy na akcích Rally Dakar (a dalších míst) chtěl žalobce dle svého tvrzení dosáhnout toho, aby existence jeho společnosti pronikla do povědomí potenciálních zákazníků, zejména na úrovni místní samosprávy a státní správy. Žalobce zdůvodňuje, že pokud by reklama přinesla úspěch pro jeho dodavatele ATRON, on by z toho také těžil. To, že žalobce nemá sám svůj produkt, který by mohl zákazníkům nabídnout, ani nezpochybňuje. Jak zjistil finanční úřad, jediným žalobcovým odběratelem je ATRON, pro kterého žalobce provádí montáž zařízení. Žalobce sice v obecné rovině mluví o expanzi na český trh, ovšem neuvádí, co by konkrétně mohl nabídnout. Z tvrzení a předložených důkazů totiž plyne, že žalobce sám nedodává kompletní informační systém pro integrovanou dopravu, ale jen jeho dílčí části (část hardware a software).
27. Krajský soud souhlasí se žalobcem, že prezentace produktu jiné společnosti, může obstát jako daňově uznatelný výdaj. Pokud se daňový subjekt významně podílí na výrobě určitého zboží, jeho odbyt jistě zvýší i jeho příjmy. Ovšem aby šlo o účelně vynaložený výdaj, musel by žalobce prokázat splnění dalších znaků provázanosti s produktem. Například, že z příjmů společnosti ATRON z objednávek finálního produktu z České republiky získává žalobce významný podíl a že ATRON si nemůže zvolit jiného subdodavatele. Nebo že je žalobce výhradním výrobcem a zástupcem pro český trh.
28. Nelze opomenout, že typickými odběrateli žalobcových produktů jsou zadavatelé veřejných zakázek, jak správně uvedl žalovaný. Ostatně žalobce sám zmínil, že se chtěl propagovat před orgány státní správy a místní samosprávy. Žalobce však neprokázal, že by se o nějakou veřejnou zakázku na místní či státní úrovni ucházel. Na jednání přednesl pouze ničím nepodložené tvrzení, že jej v roce 2019 oslovil Dopravní Podnik města Brna s nabídkou, aby se o určitou, blíže nespecifikovanou veřejnou zakázku ucházel, což údajně odmítl. To také podrývá smysluplnost realizované reklamy.
29. V odvolacím řízení pak přišel žalobce s tím, že se chtěl etablovat jako tuzemský zástupce ATRON. Tato argumentace je neprůkazná. Žalobce nijak nedoložil, že je oprávněn za společnost ATRON jednat při sjednávání obchodních vztahů – ačkoliv se prezentuje jako generální zástupce svého odběratele. Zástupce žalobce uvedl při ústním jednání (čj. 4621689/17/3008-60562-706246), že nemá povědomí o existenci písemné smlouvy mezi žalobcem a společností ATRON. Není zároveň prokázáno, že by žalobce byl exkluzivní zástupce této společnosti v České republice. Je totiž reálný scénář, že žalobce zaplatil

velmi vysoké částky za reklamu, ze které bude těžit ATRON, jako finální dodavatel, který si pro své dílčí činnosti najde jiného subdodavatele v České republice. Pokud proto žalobce (nepřímo to potvrzuje sám v žalobě) *de facto* propaguje systémy jiné společnosti, musí být postaven na jisto vztah mezi nimi. Pouze tvrzená spolupráce (jakkoliv dlouhodobá) totiž může jednoduše skončit a žalobce se ocitne v situaci, kdy vydal miliony na reklamu pro jinou společnost. Je těžko uvěřitelné, že by rozumně uvažující obchodník takovou situaci připustil a nijak se proti ní předem nechránil (např. smluvním závazkem do budoucna).

30. Žalobce chtěl dle svých slov reklamou také získat odborné zaměstnance pro svá pracoviště v Brně a na Zlínsku. Uvažoval, že akce v divadlech navštěvují vzdělaní diváci, kteří by pro jeho společnost mohli být přínosem. Takové odůvodnění reklamy však vykazuje značné trhliny. Uvedená reklama totiž vůbec neuváděla, že žalobce hledá zaměstnance. Pokud touto reklamou chtěl získat zaměstnance, jistě by bylo racionální, pokud by reklama např. obsahovala výčet (alespoň typově) poptávaných pozic. Pokud však reklama obsahovala pouze logo a název žalobce, byla jeho reklama totožná s ostatními subjekty, které se na dané akci prezentovali. Jak by se potenciální uchazeč dověděl, že právě žalobce hledá zaměstnance? Nebo že podniká v oblasti IT? Krajský soud nepolemizuje se závěrem žalobce, že v Brně může být zvýšená poptávka po IT specialistech. Pokud tomu tak je, opravdu je efektivní způsob získávání těchto odborníků prostřednictvím obecné reklamy v divadlech?
31. Jediným racionálním důvodem pro reklamu, který žalobce předstřel, je jeho zeměpisná poloha. V Topolné má dle svého tvrzení na jednání provozovnu, v Brně sídlo. Prezentuje se tak v regionu, ve kterém vyvíjí svou činnost. Tento důvod však zpravidla sám o sobě nebude postačovat pro závěr, že reklama je racionální a účelná.
32. Žalobcova argumentace o svobodném rozhodování podnikatele je jistě důvodná, ovšem pouze zčásti. Podnikatele (a ostatní poplatníky) nikdo neomezuje v tom, že nemůže činit nějaká obchodní rozhodnutí. Je na něm, jak nakládá se svými finančními prostředky. Zároveň však má daňovou povinnost vůči státu. Jak uvádí zmíněná odborná literatura, pokud podnikatel uplatňuje výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, fakticky tím přenáší peněžní „ztrátu“ na státní rozpočet (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2007, čj. 1 Afs 23/2006 - 105). V takovém případě tyto výdaje pochopitelně musí splňovat určitá kritéria a podléhat přezkumu ze strany daňové správy.
33. Žalobce nesouhlasí s tím, jak se s některými odvolacími námitkami žalovaný vypořádal. Žalobce má pravdu v tom, že pokud se realizovaná reklama neprojevila ihned v jeho příjmech, nic to neznamena. Zisky podnikatele ovlivňují mnohé další faktory, kromě reklamní činnosti. Tento argument však v nynější věci nehrál prakticky žádnou roli a i bez něj by argumentace o neúčelnosti reklamy obstála. V té souvislosti odkazuje žalobce na zvýšené příjmy v letech 2018 a 2019, což ovšem nemá velkou vypovídací hodnotu. Bez bližšího zkoumání není zřejmé, co tento nárůst příjmů zapříčinilo. Mohlo to být tím, že jeho jediný dodavatel sám získal více zakázek, což se přeneslo na žalobce. Hodnocení snížení či zvýšení příjmů je obtížná otázka a nelze zjednodušeně hledat korelaci mezi reklamou a hospodářským výsledkem, bez zvážení dalších faktorů. Pro uznání výdajů je důležitá potencialita – zda vynaložené výdaje měly potenciál příjmy ovlivnit či nikoliv. Žalobce svou reklamu odůvodnil snahou najít nové odběratele. Neuvedl však, natož aby doložil, ani jediný případ, kdy by se mu tento údajný cíl podařilo naplnit.

34. Jak uvádí Nejvyšší správní soud, důležité je, zda náklad na reklamní služby mohl objektivně přispět (či se žalobce mohl rozumně domnívat, že přispěje) k udržení či zvýšení příjmů z jeho podnikání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014 - 46).
35. S tím souvisí důkaz ekonomické racionality, o kterém žalobce mluví. Krajský soud souhlasí se žalobcem, že prokázat ekonomickou racionalitu ve vztahu k marketingu je náročné. To však po žalobci nikdo nepožaduje. Při plánování výdajů na marketing jistě podnikatel v teoretické rovině předpovídá, co mu tyto výdaje mohou realisticky přinést. V této rovině se po žalobci požaduje prokázání této racionální předpovědi, nikoliv i jejího faktického naplnění. Jádrem sporu byla otázka, zda mohla mít velmi obecně zaměřená reklama v žalobcově specifické situaci (žádný vlastní produkt, pouze dlouhodobé dílčí dodávky pro jediného odběratele) vůbec nějaký smysl. Žalobce žádné přesvědčivé vysvětlení nenabídl.
36. Polemika o ceně a poskytování reklamy je nadbytečná, neboť důvodem pro neuznání nákladů byla jejich neúčelnost. Stejně tak otázka prokázání nákladů na reklamu je zbytečná. Žalovaný tyto otázky sice v rozhodnutí zmiňuje, ovšem rozhodnutí zcela jasně stojí na posouzení smysluplnosti vynaložených nákladů.
37. Krajský soud musí také připomenout, že žalobce v průběhu řízení před daňovými orgány odkazoval na různé podklady, které však nedoložil. V odpovědi na výzvu finančního úřadu ze dne 16. 10. 2017 žalobce uvedl, že při plánování reklamy vycházel z marketingového plánu. Nepředložil jej. Zůstalo jen u obecného tvrzení, že se chtěl během šesti let postupně zbavit závislosti na jednom odběrateli. Dále žalobcem předložené smlouvy o zajištění reklamy uvádí, že obstaravatel předloží žalobci vyhodnocení realizované reklamy (dokumentace, mediální výstupy a závěrečná zpráva). Ani toto vyhodnocení či závěrečnou zprávu žalobce nepředložil. Tyto dokumenty pravděpodobně neexistují a to rovněž snižuje žalobcovo vysvětlení o důvodnosti reklamy.
38. Uznání nákladů na reklamu v rámci řízení o dani z přidané hodnoty nemá vliv na nynější posouzení. To proto, že při postupu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se řeší, zda jsou výdaje v přímém a bezprostředním vztahu s očekávanými příjmy. V případě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) se naproti tomu zkoumá pouze vztah s ekonomickou činností. Obě kategorie sice zní podobně, ovšem nejde o zaměnitelné položky. Souvislost s ekonomickou činností je obecnější kategorie – pokud je transakce v „podnikatelském poli“ působnosti subjektu, bude tato podmínka splněna. Naproti tomu v případě daně z příjmů to nestačí. Kromě souvislosti s podnikatelskou činností je totiž nutno ještě prokázat, že lze racionálně předpokládat vliv výdajů na příjmy. Proto kladné rozhodnutí o uznání odpočtu daně z přidané hodnoty u určitého plnění v žádném případě nepředjímá kladné rozhodnutí o uznatelnosti nákladů u daně z příjmů.
39. Rozpor napadeného rozhodnutí s § 8 odst. 2 daňového řádu krajský soud neshledal. Žalobce poukazuje na rozdílnou praxi daňových orgánů při řešení obdobných případů, ovšem jeho námitka je příliš obecná. Žalobce neoznačil v žalobě ani konkrétní řízení, ani konkrétní subjekty (vyjma německého Agrofertu), u nichž daňová správa postupovala jinak. Nemluvě o tom, že tato řízení jsou velmi závislá na konkrétních skutkových okolnostech a podkladech, které daňový subjekt předloží. Proto nelze činit zobecňující závěry o nerovné praxi postavené jen na tom, že daňové orgány výdaje za typově shodné

služby někomu uznaly a někomu ne. Finanční úřad neuznal žalobcův nárok proto, že jej dostatečně racionálně neodůvodnil a důkazně nepodložil – nikoliv proto, že na něj *a priori* nemá nárok. Žalobce svou námitku završil návrhem, aby si krajský soud vyžádal „příslušná rozhodnutí“, aniž by uvedl, jaká by to měla být. Daňové řízení sice je neveřejné, ovšem pokud měl žalobce podezření na nerovnou praxi a měl povědomí o konkrétních subjektech, mohl požádat finanční úřad či jiný daňový orgán o informaci podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím.

40. Navíc, jak krajský soud uvedl výše, žalobce ani netvrdil, že by se jiné společnosti nacházely ve stejné situaci jako on. Výrazem libovůle jistě není, pokud finanční úřad odkazuje na konkrétní skutkové okolnosti jednotlivých případů. Takový argument je zcela běžným způsobem, jak od sebe podobné případy odlišit. Žalobce si špatně vykládá legitimní očekávání. Tento princip neznamená, že pokud finanční úřad uzná výdaje na reklamu jiným subjektům, musí též uznat stejné výdaje na reklamu jiné společnosti jen proto, že měla reklamu na stejném místě.
41. Žalobce dále zpochybňuje postup finančního úřadu a žalovaného, že v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu zjišťovaly zbytečné skutečnosti, jako kdo žalobci poskytl plnění a přiměřenost ceny. Není zřejmé, jak mohou tyto okolnosti ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Tyto okolnosti možná zjistil finanční úřad již v řízení o dani z přidané hodnoty, ovšem není nezákonné, pokud si je nyní finanční úřad posoudil znovu. Navíc otázka přiměřené ceny hraje v případě daní z příjmů důležitou roli a nejde o irelevantní skutečnost.
42. V obdobném duchu se nese i další žalobcova námitka, že se žalovaný obšírně zabýval konstrukcí důkazního břemene, ačkoliv je tato otázka pro věc irelevantní. Rozhodnutí žalovaného jsou formulována tak, že žalovaný vymezuje obecný rámec řízení a to včetně otázek, které nemusí být v daném řízení sporné. Nelze proto žalovanému vyčítat, že se ve svém rozhodnutí obšírně zabývá celým daňovým řízením (včetně přílehlavé judikatury), a ne jen namítanými vadami. Ani tato okolnost nemůže způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud správní orgán vnáší do rozhodnutí velké množství nesouvisející argumentace, může být jeho rozhodnutí nesrozumitelné. To zejména v případě, pokud by šlo o argumentaci vzájemně si odporující. Jestliže však žalovaný posoudil i otázky, na které si žalobce v odvolání nestěžoval, nejde o nezákonný postup. Tímto postupem žalovaný nijak nenarušil koherenci napadeného rozhodnutí.
43. Krajský soud nedal žalobci za pravdu ani v ostatních námitkách, týkajících se dokazování. Žalobce tvrdí, že v odvolacím řízení navrhoval důkaz znaleckým posudkem. Vůbec však nespecifikuje, kde konkrétně tento návrh vznesl. Z odvolání neplyne, že by žalobce takový důkaz navrhoval. Stejně tak odpověď žalovaného na žalobcem citovanou judikaturu je adekvátní. Tato námitka je obecná, neboť žalobce neuvádí konkrétní závěry judikatury, které žalovaný dle jeho názoru nezohlednil. Žalovaný se v bodech 98 a 99 napadeného rozhodnutí obecněji vyjádřil k žalobcem citované judikatuře, přičemž tuto argumentaci následně v bodech 137 až 140 napadeného rozhodnutí rozvedl.
44. Také není pravdou, že žalovaný nahlížel na žalobcovo plnění jako na jeden celek, zatímco jej měl hodnotit jako čtyři nesouvisející okolnosti. Takový závěr nedává smysl, jelikož sám žalobce k nim nabídl společnou argumentaci. Žalovaný přehledně vysvětlil, proč nejsou žalobcova tvrzení důvodná. Tato námitka by mohla být úspěšná v případě, že by žalovaný kvůli neuznání jednoho případu odmítl uznat také ostatní náklady na reklamu

bez odůvodnění. O takový případ nyní nejde, neboť žalovaný vysvětlil u každého z reklamních plnění, proč je nelze považovat za uznatelné.

45. Soud na závěr shrnuje, že žalobcem předložené náklady na reklamu nespĺňují podmínky uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to hlavně proto, že postrádají racionální odůvodnění. Ačkoliv po žalobci nelze chtít, aby jeho podnikatelská rozhodnutí byla vždy úspěšná, je naopak zcela důvodný požadavek, aby tato rozhodnutí měla racionální ekonomické opodstatnění. Žalobcem prezentované vysvětlení však z výše uvedených důvodů neobstálo.

VI. Náklady řízení

46. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. 8. 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu