



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **T. I. s.r.o., IČO X**
sídlem C. 504/38, X B.
zastoupená daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2021, č. j. 882/21/5200-11432-711891,
ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. V této věci krajský soud řeší, zda žalovaný dospěl ke správným skutkovým závěrům při určení ceny obvyklé za reklamu na automobilových závodech, a zda správně posoudil uznatelnost výdajů na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2011 (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

2. Dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 5. 2017, č. j. 988368/17/3107-50521-809783 a č. j. 988800/17/3107-50521-809783 doměřil Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni po provedené daňové kontrole daň z příjmů za zdaňovací období roku 2011 ve výši 2 118 880 Kč a penále ve výši 423 776 Kč a za zdaňovací období roku 2012 ve výši 2 565 000 Kč a penále ve výši 513 000 Kč. Správce daně snížil žalobkyní uplatněné výdaje na reklamu na sportovních stadionech a automobilových závodech za obě uvedená zdaňovací období ve výši rozdílu mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými dle § 23 odst. 7 písm. b), bod 5 zákona o daních z příjmů. Za zdaňovací období 2011 správce daně neuznal žalobkyni rovněž výdaje na výzkum a vývoj na projekt A. 2. a za zdaňovací období 2012 výdaje na reklamu v prostorách H. K. B., neboť nebylo prokázáno faktické uskutečnění reklamy. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 19. 4. 2018, č. j. 17624/18/5200-11432-807689 zamítl odvolání žalobkyně a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.
3. Žalobkyně proti uvedenému rozhodnutí brojila žalobou, kterou zdejší soud shledal důvodnou a rozsudkem ze dne 28. 11. 2019, č. j. 65 Af 39/2018-67 rozhodnutí žalovaného zrušil. Krajský soud dospěl k závěru, že veškeré námitky směřující vůči závěrům správních orgánů ohledně tzv. spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b), bod 5 zákona o daních z příjmů nejsou důvodné. Podle krajského soudu bylo prokázáno, že v případě reklam na sportovních stadionech a automobilových závodech došlo k vytvoření řetězce převážně za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty a jednalo se tak o právní vztah mezi spojenými osobami. Správní orgány dále prokázaly, že se sjednaná cena za reklamu lišila od běžné ceny a stanovily obvyklou cenu porovnávací metodou na horní hranici zjištěného cenového rozpětí. Dle krajského soudu správní orgány řádně popsaly, jakým způsobem dospěly k ceně obvyklé. Vysvětlily, z jakých smluv vycházely, jaké bylo cenové rozpětí, a taktéž sdělily, jakou metodou k ceně obvyklé dospěly. Jejich úvaha byla dle krajského soudu přezkoumatelná. Následně žalobkyně uspokojivě nedoložila rozdíl mezi cenami z prověřovaných obchodních případů.
4. Pokud jde o závěr o neprokázání reklamy v prostorách H. K. B., krajský soud přisvědčil žalobkyni, že se žalovaný opomenul zabývat důkazním návrhem na provedení místního šetření v prostorách H. K. B. V dalším řízení se měl žalovaný tímto důkazním návrhem zabývat.
5. Ohledně výdajů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje A. 2. krajský soud dospěl k závěru, že se žalovaný zcela nedostatečně vypořádal s žalobkyní předloženým vyjádřením znalce ke znaleckému posudku Ing. E. P. (posudek č. X) ze dne 17. 7. 2017 zpracovaným doc. MVDr. V. P., CSc., znalcem v oboru potravinářství, odvětví zkoumání potravin (dále jen „vyjádření doc. P.“). Žalovaný k němu toliko uvedl, že se nejedná o znalecký posudek, vyjádření obsahuje pouze oponentní názor soudního znalce, bez povinných obsahových a formálních náležitostí znaleckého posudku podle § 13 vyhlášky č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících, proto z něj nevycházel. Krajský soud uvedl, že ve vyjádření doc. P. nebyl obsažen jen oponentní názor, ale bylo v něm popsáno, z jakých důvodů znalecký posudek znalkyně neobstojí. Žalovaný bez ohledu na formální náležitosti měl vyjádření doc. P. posoudit a zvážit, zda jsou závěry v něm obsažené s to zpochybnit znalecký posudek znalkyně.
6. Žalovaný se věci znovu zabýval a odvolání žalobkyně žalobou napadeným rozhodnutím opětovně zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalobkyně se ani tentokrát se

závěry žalovaného neztotožnila a brojila proti němu žalobou, ve které uplatnila následující žalobní body:

- žalovaný dospěl k nesprávným skutkovým závěrům ohledně stanovení ceny obvyklé za reklamu na automobilech při závodech. Je třeba zkoumat podmínky, za kterých byla reklama poskytnuta, konkrétní závody (jednotlivé závody se liší svou diváckou atraktivitou), velikostí a umístěním reklamy a musí se zohlednit, který jezdec ji na svém autě měl (efekt reklamy je mnohonásobně vyšší u jezdců, kteří pravidelně končí v první desítce), žalovaný však vybral srovnávané subjekty nedostatečně. Žalovanému muselo být známo, že ceny, ke kterým dospěl, nejsou reálné, to podle žalobkyně zcela jasně vyplývá z rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2019, č. j. 48115/19/5200-11432-807689 v daňovém řízení se společností C. (dále jen „rozhodnutí ve věci C.“), ve kterém dospěl ke zcela jiným závěrům ohledně ceny obvyklé na automobilových závodech při jejím sjednání přímo mezi majiteli vozů a koncovými zákazníky, konkrétně 90 000 až 350 000 Kč za jeden závod. Předmětné rozhodnutí navrhla žalobkyně jako důkaz společně se smlouvami o reklamě mezi společnostmi M. R. a V., M. R. a A.-O.;
 - ve vztahu k reklamě v prostorách H. K. B. došlo na faktuře k chybě v psaní, neboť byla ve skutečnosti fakturována reklama v prostorách G. a. O., není tedy pravdou, že by byla reklama v prostorách G. a. O. poskytnuta žalobkyni zdarma, reklama v prostorách H. K. B. žalobkyni nikdy nebyla poskytnuta;
 - znalecký posudek Ing. E. P. se pouze velmi okrajově zabýval tím, zda postupy žalobkyně vedly k novému výrobku a zda obsahovaly prvek novosti. Znalce nedostatečně posoudila, zda postupy obsahovaly prvek novosti, a zda musela v rámci těchto postupů řešit žalobkyně prvek technické nejistoty, posudek se zejména zabýval jednotlivými ingrediencemi, kvalitou nových směsí a vlivem použití těchto směsí na kvalitu konečného produktu, resp. vlivem použití luštěnin na kvalitu výrobku. Vznik 28 směsí je výsledkem výzkumu a vývoje, jelikož všechny směsi a výrobek „Česnek speciál“ byly sice vyrobeny z již existujících ingrediencí, avšak jedná se o zcela nové výrobky využitelné ve zcela jiných produktech masného průmyslu a přináší zcela nové vlastnosti masných výrobků, všechny produkty jsou odlišné od původních směsí, protože výrazným způsobem zvyšují chuťovou kvalitu masných výrobků, v čemž spočívá prvek novosti. Žalobkyně při jejich výrobě musela použít zcela nové technologie jako navýšení počtu hodnotitelů na 30 (obvykle jich bývá 3 až 7), jejichž úkolem bylo odlišit chuť nových výrobků od stávajících. Dále žalobkyně při výrobě směsí extrahovala senzory aktivní látky ze surovin za pomoci oxidu uhličitého, což je postup v ČR zcela ojedinělý. Využití stávajících materiálů a technologií automaticky nevylučuje, že v konkrétní činnosti absentuje prvek novosti, to ostatně uvedly ve své rozhodovací činnosti také správní soudy, např. Nejvyšší správní soud (NSS) v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS, Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 22 Af 14/2010-141 a Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 30 Af 56/2016-47.
7. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a odkázal na napadené rozhodnutí. K argumentaci žalobkyně týkající se rozhodnutí ve věci C. žalovaný uvedl, že ve znovu vedeném odvolacím řízení byla žalobkyně zcela pasivní, nenavrhl žádný důkaz ohledně ceny obvyklé za reklamu na automobilových závodech a zcela účelově tak činí až v žalobě. Žalovaný navrhl, aby soud nově navržené důkazy neprovedl, neboť z ustálené judikatury

NSS vyplývá, že žalobce nemůže svou liknavost v průběhu daňového řízení dohánět až v řízení před soudem předkládáním nových důkazních návrhů. Skutečnosti z rozhodnutí ve věci C. nelze automaticky vztáhnout na nyní řešenou věc, zejména z něj nelze vyvozovat interval referenčních cen. V dané věci nebylo možné obvyklou cenu za reklamu objektivně určit. Navíc v dané věci byly dodavatelem reklamních služeb společnost C. p. s.r.o. a společnost I. p. s.r.o., tedy zcela jiné společnosti než v nyní řešené věci. Žalovaný též poukázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020, ve kterém dospěl k závěru, že obvyklá cena za reklamu na automobilových závodech se pohybovala do 30 000 Kč za závod. K námitce týkající se reklamy v prostorách H. K. B. žalovaný uvedl, že žalobkyně v celém průběhu daňového řízení tvrdila, že v daných prostorách byla umístěna reklama a za účelem jejího prokázání navrhla několik důkazů. Nyní vznesené tvrzení proto považuje za zcela účelové.

8. Žalobkyně v replice uvedla, že k materiálům z daňového řízení ve věci společnosti C. se dostala až při vypracování žaloby. Žalovaný je měl k dispozici, jen je účelově nezohlednil. Reklamě v prostorách H. K. B. se žalobkyně podrobně věnovala také až při vypracování žaloby a při té příležitosti dohledala veškeré materiály. Nejjednodušší vysvětlení je, že na faktuře došlo k chybě v psaní. Sám žalovaný tvrdil, že za reklamu v prostorách G. a. O. nebylo fakturováno, logicky se proto nabízí, že když na ni byla také smlouva, jednalo se ve skutečnosti o fakturaci za reklamu právě v G. a. O.
9. U ústního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Nad rámec již uvedeného žalobkyně zdůraznila, že soud je povinen přezkoumávat napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, tedy i z hlediska skutkového. K reklamě v prostorách H. K. B. žalobkyně uvedla, že žalovaný měl k dispozici smlouvu, ze které vyplynulo, kde měla být reklama umístěna. Žalovaný měl zjistit skutkový stav v rozsahu nezbytném pro své rozhodnutí, provést místní šetření a také další důkazní návrhy. Kdyby tak učinil, zjistil by, že ve skutečnosti byla reklama realizována v G. a. v O. a že na předmětné faktuře jde o pouhou chybu v psaní. Žalovaný ohledně závěrů o ceně obvyklé za reklamu na automobilových závodech odkázal na rozsudky NSS ze dne 14. 4. 2020, č. j. 1 Afs 366/2019-29, ze dne 25. 9. 2020, č. j. 3 Afs 61/2019-72 a ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020, ve kterých byly řešena prakticky identické případy a závěry žalovaného byly potvrzeny. Jelikož již krajský soud v předchozím rozsudku potvrdil závěry žalovaného ohledně určení ceny obvyklé, očekává žalovaný, že soud na svých závěrech setrvá. K důkaznímu návrhu rozhodnutím ve věci C. žalovaný uvedl, že každé daňové řízení je odlišné a vždy je nutné posuzovat konkrétní ujednání ve smlouvě, proto závěry z předmětného rozhodnutí nelze vztáhnout na nyní řešenou věc. To potvrdil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 12. 1. 2022, č. j. 29 Af 52/2020-80, ve kterém odmítl provést předmětné rozhodnutí jako důkaz v jiném daňovém řízení.

B. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Obecně k možnosti dokazování v soudním řízení správním

11. S žalobkyní lze předně souhlasit v tom, že soudy ve správním soudnictví přezkoumávají rozhodnutí správních orgánů v tzv. plné jurisdikci. Tento princip umožňuje přezkoumat nejen otázky právní, nýbrž i skutkové. Zároveň je však nutné přihlídnout ke specifické úpravě dokazování v daňovém řízení. Daňový řád totiž zakládá břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňovým subjektům. Předmětem sporu je tedy na prvním místě přezkum otázky, zda daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. Zásada plné jurisdikce však neznámá, že by daňový subjekt mohl důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní „dohnat“ teprve v soudním řízení. Jestliže žalobce důkazní návrh v daňovém řízení nevznesl, ač mu v tom nic nebrání, nelze takový důkaz v soudním řízení provést (stejný názor zastává také NSS, srov. např. rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232 nebo aktuálně rozsudek ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45).
12. Popsaný názor se vztahuje na případy, ve kterých se daňový subjekt snaží „dodatečně“ unést své břemeno tvrzení a důkazní až v řízení před soudem. Daňový subjekt je podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. S ohledem na to lze zjednodušeně řečeno uvést, že veškeré skutečnosti týkající se daňové povinnosti je povinen tvrdit a prokazovat daňový subjekt. Ve vztahu k nim se uplatní výše předestřený názor vyplývající z judikatury správních soudů. Ohledně některých otázek však tíží povinnost tvrzení a důkazní správce daně. Je tomu tak např. ohledně prokázání účasti daňového subjektu v řetězci zasaženém podvodem na DPH nebo jako v nynější věci prokázání skutečnosti, že transakce proběhla mezi spojenými osobami a že se sjednaná cena lišila od ceny tržní (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 100/2014-33, bod 17).
13. Pokud jde o námitky týkající se reklamy v prostorách H. K. B., krajský soud uvádí, že až do podání nyní projednávané žaloby žalobkyně tvrdila, že reklama v prostorách G. a. O. jí byla poskytnuta zdarma jako tzv. naturální sleva z plnění sjednaného smlouvou č. X, proto nebyla fakturována (srov. bod 116 napadeného rozhodnutí). Současně žalobkyně v průběhu celého řízení tvrdila, že jí bylo poskytnuto reklamní plnění rovněž v prostorách H. K. B., které jí fakturováno bylo, a k jeho prokázání navrhla výslech svědků a provedení místního šetření, a to jak v původním odvolacím řízení, tak v odvolacím řízení, které proběhlo po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného. Jelikož se žádnými důkazními návrhy nepodařilo realizaci reklamy v prostorách H. K. B. prokázat, správní orgány výdaje na tuto reklamu neuznaly. Břemeno tvrzení a důkazní leželo na bedrech žalobkyně.
14. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že žalobkyně nepřipustně dodatečně mění svá skutková tvrzení až v řízení před soudem za situace, kdy důkazní břemeno k dřívějšímu tvrzení neunesla. Podle názoru soudu nic nebránilo žalobkyni, aby své tvrzení změnila v daňovém řízení, dokonce k tomu měla hned dvě příležitosti, protože první rozhodnutí žalovaného bylo soudem zrušeno, leč neučinila tak. Krajský soud nerozumí tvrzení žalobkyně uvedenému v replice, že až při zpracování žaloby se jí podařilo dohledat všechny materiály. Ze správního spisu nevyplývá, že by došlo k nějaké „změně v materiálech“ ohledně předmětného tvrzení a žalobkyně tuto „změnu“ v žalobě nespécifikovala. Krajský soud proto považuje nové tvrzení žalobkyně, že jí bylo ve skutečnosti fakturováno reklamní plnění v prostorách G. A. O., za nepřipustné.

15. To se však netýká důkazních návrhů týkajících se ceny obvyklé za reklamu při automobilových závodech. Ohledně této otázky tížilo důkazní břemeno správce daně. Žalobkyni proto nic nebránilo, aby nové důkazy uplatnila až v řízení před soudem, byť se to může jevit z procesního hlediska jako neekonomické.

K určení ceny obvyklé za reklamu na automobilových závodech

16. Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „liši-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu“.
17. Otázkou určení ceny obvyklé se již krajský soud zabýval v předchozím rozsudku a v tomto ohledu neshledal důvodnou žádnou žalobní námitku. Správní orgány dospěly ke skutkovému závěru, že horní hranice cenového rozmezí (ceny obvyklé) za reklamu na jednom vozidle za jeden závod činila 50 000 Kč v roce 2011 a 40 000 Kč v roce 2012. Podle názoru krajského soudu správní orgány popsaly smlouvy, ze kterých vycházely, učinily přehled cen zjištěného cenového rozpětí, vysvětlily, jak dospěly k závěru, že částky za reklamu, o které si chtěla žalobkyně snížit základ daně, mnohonásobně převyšovaly částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a na základě uvedených skutečností následně stanovily obvyklou cenu porovnávací metodou na horní hranici zjištěného cenového rozpětí. Žalovaný se zjištěním obvyklé ceny po zrušení svého rozhodnutí již nezabýval, neboť žalobkyně ohledně ní nevznesla žádnou námitku ani mu nebylo krajským soudem uloženo, aby ohledně zjištění ceny obvyklé činil jakékoliv úkony.
18. Námitkou nutnosti zohledňovat při určení ceny obvyklé jednotlivé závody, jména jezdců apod., se již krajský soud jednou zabýval a dospěl k závěru, že není důvodná. Smlouvy, které v posuzované věci uzavřela žalobkyně se svými dodavateli, taktéž neupravovaly shora zmíněná kritéria. Z předložených podkladů ani ze správního spisu nevyplývá, že by místo umístění reklamy na voze či osoba jezdce měly vliv na výslednou cenu poskytnutého plnění. Pokud tomu tak bylo, pak žalobkyně v průběhu daňového řízení ani v řízení před soudem nepředložila důkaz, ze kterého by tato skutečnost vyplývala. Za této situace správní orgány nepochybily, pokud smlouvy od jiných subjektů posuzovaly shodným způsobem na základě totožných kritérií jako smlouvy uzavřené žalobkyní. Tato námitka tak není důvodná.
19. Z rozhodnutí ve věci CARPO krajský soud zjistil, že žalovaný se v něm zabýval rovněž určením referenční ceny za reklamy při automobilových závodech v letech 2010 až 2012. Žalovaný skutečně zjistil, že cenové rozpětí za reklamní propagaci za jeden závod sjednané mezi vlastníkem vozidla a koncovým zákazníkem bylo následující (str. 19 až 27):

Vlastník vozidla	Rok	Cenové rozpětí za 1 závod v Kč
O. H.	2010	30 000 – 100 000
O. H.	2011	4 000 – 200 000
A.-V.	2010	99 000 – 180 000
A.-V.	2011	90 000

K.. R.	2010	225 000 – 396 667
MRS R.	2011	72 917 – 312 500
MRS R.	2012	200 000

20. Žalovaný však v uvedeném rozhodnutí dospěl k závěru, že ceny nebyly sjednány s ohledem na rozsah plnění, nýbrž se odvíjely od finančních možností koncového zákazníka. Jednalo se tak o skrytý sponzoring, nikoliv o reálnou cenu reklamy (str. 21, 22, 27 a 28). Jelikož nebylo možné určit referenční cenu za reklamu, vycházel v dané věci žalovaný z procentuálních podílů celkových nákladů za reklamu na celkových ročních tržbách společností, jejichž smlouvy byly zařazeny do výše popsaného cenového rozpětí za reklamní propagaci. Takto dospěl žalovaný k závěru, že referenční cena za reklamu na 1 závod v roce 2010 činila 10 161 Kč a za rok 2011 činila 11 492 Kč (str. 32). Žalobkyní předložené smlouvy mezi vlastníkem vozu MRS R. a společnostmi A.-O. s.r.o. a V., spol. s r. o. byly žalovaným ve věci C. zařazeny mezi posuzované případy (srov. str. 27 předmětného rozhodnutí) a vztahuje se tak na ně hodnocení žalovaného provedené v dané věci, tudíž i hodnocení soudu.
21. Krajský soud nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že žalovaný ceny za reklamu sjednanou mezi vlastníky závodních vozidel a koncovými zákazníky zjištěnou v řízení se společností C. použil jako referenční cenu. Naopak, žalovaný přesvědčivě zdůvodnil, proč nelze zjištěné ceny považovat za ceny referenční. Žalovaný z nich sice vycházel, ale pouze jako z prvotního vodítka, které bylo předmětem dalších úvah. Zjištěné referenční ceny ve věci C. byly mnohem menší než ty, které zjistil v nyní řešené věci. Žalobkyní předložené rozhodnutí ve věci C. a smlouvy se týkají zcela specifických skutkových okolností a nelze je proto vztáhnout na nyní řešený případ. Provedené důkazy tak neprokazují, že referenční cena zjištěná správními orgány je „mimo realitu“.
22. Krajský soud si je vědom toho, že každé daňové řízení je odlišné, avšak z rozhodovací činnosti NSS (viz rozsudky ze dne 14. 4. 2020, č. j. 1 Afs 366/2019-29 a ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020, na které poukázal žalovaný) vyplývá, že skutkový závěr žalovaného, že cena obvyklá za reklamu na automobilových závodech se v letech 2011 a 2012 pohybovala v řádu desetitisíců, nikoliv statisíců, jak tvrdí žalobkyně, je správný. Zjištěná cena obvyklá se pochopitelně může v každém jednotlivém případě lišit (např. vzhledem ke konkrétním ujednáním ve smlouvě), ale nikoliv tak razantně, že by jednou činila 30 000 Kč za závod a jindy 250 000 Kč za závod, resp. 490 000 Kč bez DPH, což je cena, kterou platila žalobkyně.

K výdajům na výzkum a vývoj

23. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů platí, že „od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být

evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořizené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů“.

24. *Odst. 5 téhož ustanovení stanoví, že „projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka“.*
25. *Z citovaného ustanovení vyplývá, že pro splnění podmínek na uplatnění odpočtu výdajů uskutečněných při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně je zapotřebí kumulativní splnění dvou podmínek. Za prvé se musí jednat o projekty výzkumu a vývoje; za druhé tyto projekty musí mít podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje.*
26. *Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů neobsahoval vlastní definici pojmů výzkum a vývoj, bylo rozhodující jejich vymezení v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací) - srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38). Toto ustanovení popisuje výzkum jako systematickou tvůrčí práci rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděnou jako základní výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků; aplikovaným výzkumem jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu, se označuje jako průmyslový výzkum. Vývoj dle citované právní úpravy představuje systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených*

technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.

27. K výkladu § 34 zákona o daních z příjmů vydalo Ministerstvo financí pokyn D-288. Podle posledního odstavce bodu 2. tohoto pokynu je základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.
28. Krajský soud z předloženého správního spisu zjistil, že žalobkyně uplatnila jako odčitatelnou položku ze základu daně za zdaňovací období roku 2011 odečet nákladů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje A. 2011 (dále jen „projekt“) ve výši 872 388 Kč. Žalobkyně v průběhu daňového řízení správci daně předložila projekt A. 2011 a Závěrečnou zprávu projektu A. za rok 2011 (dále jen „závěrečná zpráva projektu“). Základním cílem projektu bylo vytvoření vlastní směsi aromat z vysoce účinných aromatických chemikálií (HIA) použitelných ve výrobních žalobkyně. Tím měla být zajištěna jejich jedinečnost a obtížná kopírovatelnost. Podcílem projektu bylo testování použitelných surovin při vývoji aromat, rozvíjení schopností sensorického panelu hodnotitelů a vývoj nosných aromat. Nové směsi by měly dodávat vjem masovosti, nebo chuťový profil kvalitního finálního výrobku, nebo by měly přinášet krycí efekt pachutí a zápachů separátů nebo nekvalitní masné suroviny.
29. Závěrečná zpráva projektu označila za výsledek projektu nalezení nového sensoricky přijatelnějšího česnekového profilu označeného jako „Česnek speciál polotovar“ (vnáší chuť lehce pečeného česneku), který nahradil dosud používaný česnekový profil „Česnek 2B polotovar“, nalezení bez E kódových surovin pro náhradu glutamátu, nalezení surovin s vysokým slinícím efektem, nalezení vhodných HVP surovin pro výrobu aromat, vytvoření databáze sensorických vlivů jednotlivých surovin pro automatický výpočet předpokládaného chuťového profilu kořenících směsí, vytvoření nových aromatických směsí na bázi HIA chemikálií a vytvoření nových směsí na bázi polotovarů s HIA chemikáliemi.
30. Jelikož z předložených dokumentů ani z vyjádření žalobkyně nebylo správci zřejmé, v čem měl spočívat prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, ustanovil správce daně znalkyni Ing. E. P., která pro účely daňového řízení zpracovala znalecký posudek č. X. Znalkyně dospěla k závěru, že výsledkem projektu nejsou nové vědomosti o základních principech jevů, procesů nebo pozorovatelských zkušeností a nejedná se tak o základní výzkum. Nejedná se ani o aplikovaný výzkum, protože projekt vychází z již známých skutečností a postupů a využívá již existující látky a postupy k vývoji nových výrobků, které jsou pouhou alternativou k již existujícím výrobkům. Zpráva nezmiňuje, že by inovované výrobky byly jakkoli chráněny podle relevantních právních předpisů. Nejednalo se ani o experimentální vývoj. Projekt dle znalkyně neobsahuje ocenitelný prvek novosti, neboť nebyly vyvinuty žádné nové aromatické látky nebo postupy výroby již stávajících látek, ale jedná se o vytvoření nových aromatických směsí z již existujících látek, čili o běžnou inovaci výrobního sortimentu v oblasti potravin.
31. Žalobkyně předložila žalovanému vyjádření doc. P., ze kterého vyplynulo, že ustanovená znalkyně zneužívala terminologické slabosti projektu a závěrečné zprávy projektu. Došlo k posílení skupiny hodnotitelů (až na 30), jejichž úkolem bylo provádět sensorickou analýzu potravin. Vyjádření vytýká znalkyni, že tuto skutečnost nezdůraznila a že

nevyhodnotila vývoj produktu Česnek speciál jako inovaci. Jinak se podle vyjádření jednalo o aplikovaný výzkum.

32. Žalovaný dále provedl výslech znalkyně a doc. P. Znalkyně na svých závěrech setrvala a zdůraznila, že podle závěrečné zprávy projekt vycházel z již známých postupů, byly využity již existující látky a postupy k vývoji nových výrobků, které jsou pouhou alternativou k již existujícím výrobkům. K vývoji nových látek nedošlo. K navýšení počtu hodnotitelů znalkyně uvedla, že v oblasti potravinářství se jedná o běžnou záležitost, stanovení jejich počtu je vždy věcí výrobce. Rozhodně se nejedná o nový prvek. Doc. P. k dotazu, jak konkrétně mělo být zvýšení počtu hodnotitelů znalkyní zohledněno, uvedl, že tento dotaz překračuje jeho odbornost, ale že předpokládá, že příznivě. Znalkyně k dotazu, proč nezohlednila, že došlo k výrobě 28 nových typů výrobků, uvedla, že se jedná o pouhé alternativy, k již existujícím výrobkům. Navíc vycházela ze závěrečné zprávy projektu, ve které nebyla nová aromata nikterak charakterizována. Ke stejnému dotazu doc. P. uvedl, že mezi novými výrobky se nacházejí některé, které se u nás běžně nevyskytují. Cílem projektu bylo rozšířit počet látek přidávaných do masných výrobků, což bylo splněno.
33. Podle žalovaného vyjádření doc. P. nemohlo zpochybnit znalecký posudek. Odpovědi doc. P. byly nekonkrétní a nebyl v nich identifikován ocenitelný prvek novosti. Skutečnost, že byl naplněn cíl projektu, ještě neznamená, že je v něm obsažen ocenitelný prvek novosti. Navíc znalkyně potvrdila, že žalobkyni nezná, kdežto doc. P. jí i její podnik osobně znal již před provedením svého vyjádření.
34. Na základě všech skutečností žalovaný uzavřel, že nebylo prokázáno, že by žalobkyně prováděla aplikovaný výzkum, jak tvrdila. Ani znalkyně neshledala, že by výsledky projektu byly chráněny podle příslušných zákonů a že by obsahovaly ocenitelný prvek novosti či odstranily technickou nejistotu. Jednalo se o pouhé zdokonalení již existujících výrobků, nové výrobky byly jejich pouhými alternativami. Žalobkyně toliko hledala optimální řešení svých problémů, to ale ještě neznamená, že se jednalo o výzkum a vývoj ve smyslu § 34 zákona o daních z příjmů. Žalovaný připomněl, že významným prvkem novosti je takový prvek, který neznamená pouhé zlepšení (pozvednutí) působnosti existujících výrobků na vyšší úroveň či jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo materiálů. Jedná se o takové zlepšení, které tuto úroveň významně přesahuje, což zde nebylo prokázáno. Na tento závěr nemá vliv ani použití oxidu uhličitého při extrakci senzoricky aktivních látek. Sám doc. P. k němu uvedl, že u nás je tento postup používán, avšak jen výjimečně. Skutečnost, že se konkrétní postup používá jen výjimečně, ještě neznamená, že se jde o ocenitelný prvek novosti.
35. Předně krajský soud uvádí, že žalovaný dodržel závazný právní názor soudu a řádně se vypořádal s vyjádřením doc. P. K samotným námitkám žalobkyně krajský soud uvádí, že ty představují vesměs obecnou kritiku závěrů znalkyně a prostý nesouhlas s nimi. Pokud se znalkyně dle žalobkyně nějakým aspektem závěrečné zprávy projektu nedostatečně zabývala, měla žalobkyně přesně uvést, v čem ona nedostatečnost spočívá. Není úkolem soudu, aby námitku za žalobkyni domýšlel. Podle názoru je předložený znalecký posudek úplný, srozumitelný, jeho závěry jsou jasné a logicky odůvodněné.
36. Žalovaný zejména na základě posudku znalkyně dospěl k přesvědčivým závěrům, že nově vytvořené směsi neobsahují ocenitelný prvek novosti. S tímto se krajský soud zcela ztotožňuje, neboť má za to, že ne každé zlepšení existujícího výrobku či postupu musí

nutně odpovídat požadavkům § 34 zákona o daních z příjmů. Novost či zlepšení výrobku či procesu totiž sama o sobě neznamená, že se současně jedná o výsledek vývojové či výzkumné činnosti. K naplnění podmínek stanovených § 34 zákona o daních z příjmů je nutná přítomnost ocenitelného prvku novosti, který představuje zlepšení výrobku významně přesahující úroveň běžného vylepšování dílčích vlastností výrobku. Výrobek tedy musí získat nové vlastnosti, vykonávat další podstatné činnosti dříve nemožné. Znalce však dospěla k jednoznačnému závěru, že ze závěrečné zprávy projektu nelze dovodit žádné skutečnosti, ze kterých by bylo možné dovodit výrazné zlepšení vlastností vytvořených směsí, a to zejména proto, že nově vytvořené směsi nebyly vůbec charakterizovány. Znalce se vyjádřila také k navýšení počtu hodnotitelů na 30 a dospěla k závěru, že se jedná o zcela běžný postup nejen v potravinářském průmyslu. Stanovení počtu hodnotitelů je věcí každého výrobce. Ani v tom tedy nelze shledat ocenitelný prvek novosti. Krajský soud souhlasí s žalovaným také v tom, že ani využití technologie používané v ČR jen ojediněle (extrakce senzorycky aktivních látek pomocí oxidu uhličitého) ještě nesevčí přítomnosti ocenitelného prvku novosti. Frekvence používání konkrétní výrobní metody totiž nevypovídá nic o jejím vlivu na významném zlepšení vlastností výrobku.

37. Krajský soud nesouhlasí ani s námitkou žalobkyně (podpořenou odkazy na rozsudky správních soudů), podle které závěry žalovaného znamenají, že využití stávajících materiálů a technologií automaticky vylučuje přítomnost ocenitelného prvku novosti. K takovému závěru žalovaný nedospěl. Žalovaný svůj závěr vystavěl na znaleckém posudku, ze kterého vyplynulo, že není zřejmé, v čem má onen prvek novosti spočívat. Jinak řečeno, znalce dospěla k závěru, že se jedná o pouhou inovaci dosavadních výrobků, protože ze závěrečné zprávy projektu nevyplývá nic, co by nasvědčovalo zásadnímu zlepšení nových výrobků oproti výrobkům, které byly při výrobě nových použity. Jádrem problému tak bylo v tom, že žalobkyně neprokázala, v čem mělo zásadní zlepšení nových výrobků spočívat.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

38. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
39. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015 č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 13. září 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu