



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X  
sídlem X  
zastoupen advokátem Mgr. Jiřím Kafkou  
sídlem Pražská 4, Liberec

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 6. 2021, č. j. X

takto:

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

## Odůvodnění:

### I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“), dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ze dne 11. 2. 2020, č. j. X, tak, že žalovaný žalobci na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 doměřil daň ve výši 114 000 Kč a uložil žalobci k úhradě penále ve výši 22 800 Kč. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně žalobci na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 doměřil daň ve výši 127 300 Kč a uložil žalobci k úhradě penále ve výši 25 460 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že dne 13. 6. 2017 byla ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za rok 2014 zahájena s žalobcem daňová kontrola v plném rozsahu. Na jejím základě správce daně zjistil 16 kontrolních bodů porušení § 24 a § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), v jejichž důsledku byl zvýšen základ daně o 480 422 Kč, neuznal odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34c ZDP ve výši 169 423 Kč a neuznal dar podle § 20 odst. 8 ZDP ve výši 20 000 Kč.
3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v návaznosti na správní judikaturu popsal způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a relevantní právní úpravu ve znění účinném pro projednávanou věc. Připomněl, že právo uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje je beneficiem, neboť je tímto poplatníkům poskytnuta možnost uplatnit identické náklady vynaložené při realizaci výzkumu a vývoje v základu daně podruhé. Proto je nezbytné, aby žalobce předložil bezvadné důkazní prostředky k prokázání jím tvrzených skutečností.
4. Žalovaný se podrobně věnoval přezkoumání výpočtu výdajů na pohonné hmoty a konstatoval, že odvolatel spotřebu pohonných hmot prokázal, a proto žalobci z daňově uznatelných nákladů vylučuje pouze náklady ve výši 6 129,10 Kč, ke kterým žalobce nepředložil prvotní doklady. Ve zbytku vyhověl odvolací námitce žalobce a neuznanou výši výdajů na pohonné hmoty v částce 69 710,60 Kč akceptoval jako daňově účinnou.
5. K výdajům na ubytování uplatněným v kontrolovaném období žalovaný konstatoval, že žalobce předložil výdajové pokladní doklady s polepkou parkovné, přijaté faktury za ubytování obchodních partnerů z Německa a ze Slovenska a kopie cestovních příkazů, pracovní smlouvu pana K., další doklady týkající se pana X a další různé doklady k pracovním cestám. Na tomto základě správce daně vyloučil odvolateli ty náklady v celkové výši 27 774,34 Kč, u kterých nebyl schopen zjistit a současně osvědčit, že se jednalo o pracovní cesty zaměstnanců. K námitkám týkajícím se konkrétních dokladů žalovaný uvedl, že zatímco z příloh dokladu č. 119 byla zřejmá spojitost s konkrétním zaměstnancem panem X, tedy byl správcem daně posouzen jako daňově účinný, u dokladů

č. 85 a 116 nebylo prokázáno vynaložení nákladu na konkrétního zaměstnance. Konstatoval, že právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80, není na případ žalobce příslušný. Žalovaný uzavřel, že pokud byly ze strany žalobce poskytnuty náhrady i „nezaměstnancům“, bylo zcela na něm, aby prokázal, že se k těmto náhradám zavázal, a že jsou např. zohledněny v odměně těchto spolupracujících osob za jejich služby poskytované žalobci.

6. K výdajům na pronájem nebytových prostor v Brně uplatněným v kontrolovaném období žalovaný konstatoval, že žalobce předložil nájemní smlouvu o nájmu nebytových prostor v katastrálním území Lesná s dobou nájmu od 1. 2. do 30. 4. 2014 a pracovní smlouvu zaměstnance pana K. s místem zaměstnání na adrese Hudcova 533/78c, Brno. Správce daně neosvědčil tento náklad jako daňově účinný, neboť adresa místa výkonu zaměstnání uvedená v pracovní smlouvě se neshodovala s adresou pronájmu nebytových prostor, k němuž se vázaly předmětné náklady. Dle žalovaného ani následně doložený soupis zakázek v předmětném období realizovaných pomocí dílů uskladněných v Brně, cest vykonaných do Brna za účelem závozu a soupis zakázek s uvedením technika a akce neprokázal souvislost vynaloženého nákladu za pronájem nebytových prostor s dosahovanými příjmy žalobce. Uvedl, že vyjádření žalobce, že se jednalo o sklad a kanceláře spolupracovníka a že nejde o sklad v účetním slova smyslu, jsou protichůdná. Tvrzení žalobce, že prostory se ukázaly být postupem času nevyužité, se jeví jako účelové ve světle skutečnosti, že nájemní smlouva byla uzavřena od počátku na dobu určitou. Vystavené faktury odvolatele nic nevyovídaly o pohybu dílů na skladu v předmětných nebytových prostorách či o nutnosti předmětného pronájmu, neboť v nich byly fakturovány jednodenní práce bez uvedení jména technika, které nefigurovalo ani na zakázkovém listu či předávacím protokolu.
7. K nákladům ve výši 63 872,50 Kč, které činily poměrnou část nákladů na pronájem prostor pro školení, žalovaný konstatoval, že žalobce předložil kopie třech přijatých faktur dodavatele, zápisy ze školení s popisem akce a prezenční listiny a uvedl, že pro získání a udržení jeho příjmů je nezbytné, aby projektanti a servisní technici měli informace o jeho výrobcích poskytované výlučně na školeních, jinak by výrobky žalobce nemohli projektovat resp. servisovat. Žalovaný ve shodě se správcem daně vyloučil náklad 63 872,50 Kč sestávající z částky 10 745 Kč z přijaté faktury č. 822 doměřené poměrem 3 zaměstnanců z 11 účastníků, částky 50 556 Kč z přijaté faktury č. 611 doměřené poměrem 8 zaměstnanců z 36 účastníků a částky 2571,50 Kč z přijaté faktury č. 104 doměřené poměrem 4 zaměstnanci ze 7 účastníků, neboť náklady na školení externích spolupracovníků nelze do daňových nákladů uznatelných podle § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. j) ZDP podřadit. Žalobcem nebylo prokázáno, že by externisté tuto službu žalobci hradili. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 87/2014 – 50, uvažoval žalovaný o posouzení uvedených nákladů jako nákladů na reprezentaci, které nejsou podle § 25 odst. 1 písm. t) daňově účinné. Žalovaný se ze stejných důvodů ztotožnil se závěry správce daně ohledně vyloučení poměrné části nákladů ve výši 468,40 Kč tvořících 1/6 celkových nákladů na pronájem prostoru, ve kterém probíhalo školení pro obchodníky žalobce, z nichž 5 bylo zaměstnanci žalobce a 1 zaměstnancem dceřiné firmy Lersen SK, a ohledně vyloučení poměrné části nákladů ve výši 6 028 Kč tvořících 5/8 celkových nákladů na pronájem prostor Villa Bílý Mlýn

Liberec, ve kterých probíhalo školení a strategická porada pracovníků a spolupracovníků žalobce, z nichž byli 3 zaměstnanci žalobce a 8 „nezaměstnanců“.

8. K nákladům ve výši 4 610 Kč žalovaný konstatoval, že žalobce doložil přijatou fakturu na práce spojené s postřikem vinné révy a vysvětlil, že víno vyprodukované na vinici použil jako reklamní předmět s hodnotou do 500 Kč, přičemž náklady na vyprodukování vína jsou nižší, než kdyby bylo víno namísto vypěstování nakupováno. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že výroba vína pro reprezentační účely nesouvisí se zdanitelnými příjmy, a proto nemůže být daňově účinným nákladem. Tvzení, že náklady na vyprodukování vína jsou nižší než jeho pořizovací cena, žalobce neprokázal žádnou kalkulací. Předložené neoznačené lahve s tekutinou neprokazovaly naplnění podmínek § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.
9. K nákladům ve výši 10 910 Kč na akci ve sklárně X žalovaný konstatoval, že žalobce doložil program akce, seznam účastníků, přínos akce a fotodokumentaci reklamních předmětů s logem odvolatele vzniklých v rámci této akce a k věci vysvětlil, že se jednalo o prezentaci výrobků žalobce a výrobu reklamních předmětů s jeho logem a že vše proběhlo v rámci školení. Dle žalovaného však z předložených přijatých faktur vyplynulo, že se jednalo o pronájem sklářské pece a technologie, nikoliv o pronájem prostor ke školení, jak tvrdil žalobce, tedy fakticky se jednalo o doprovodný a zábavný program po školení. Žalobci se nepodařilo prokázat, jak s tvrzenou reklamní či školící akcí žalobce – výrobce plynových kotlů a ohříváčů, souvisel pronájem sklářské pece, tedy se mu nepodařilo prokázat, jak se tento náklad podílel na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Ač žalobce tvrdil, že z této akce vzešlo uzavření obchodu, žalovaný ji připodobnil k pracovní večeři a uvedený náklad posoudil jako daňově neúčinný náklad na reprezentaci.
10. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že správce daně žalobci neuznal v předmětném zdaňovacím období odpočet výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve výši 169 423 Kč. Správce daně totiž shledal, že žalobce porušil formální podmínky § 34c ZDP tím, že nebyl splněn požadavek vytvoření a schválení listinných projektů výzkumu a vývoje před zahájením jejich řešení, tedy nebyl splněn samotný požadavek prospektivnosti projektů. Podle žalovaného se žalobci postupným předkládáním čtyř různých verzí projektů v průběhu daňové kontroly, které označil jako pracovní a poslední z nich jako finální, nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně o tom, že projekty byly vytvořeny a schváleny před zahájením jejich řešení. V daném případě shledal žalovaný pochybnosti spočívající v tom, který z postupně předkládaných dokumentů je skutečně projektem výzkumu a vývoje a zda se jedná o dokument prospektivní a nikoliv vypracovaný až ex post. Ani další náležitosti stanovené v § 34c ZDP nepovažoval žalovaný za naplněné, neboť cíle byly stanoveny pouze obecně a žalobcem nebyly předloženy závěrečné zprávy o řešení projektů. Rovněž korekce výše uplatněné částky odpočtu v průběhu daňové kontroly vzbudila další pochybnosti orgánů finanční správy o oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.
11. Žalovaný zrekapituloval, že k odpisu hmotného majetku s názvem „X“ ve výši 37 259 Kč, který uplatnil žalobce v předmětném zdaňovacím období, předložil žalobce v reakci na výzvu správce daně, aby doložil deklarovanou pořizovací cenu tohoto sklípku ve výši 392 472,61 Kč a vykázané technické zhodnocení ve výši 644 859,25 Kč, tři kupní smlouvy

na pozemky v obci X v celkové ceně 870 000 Kč a odpisovou kartu. Následně v reakci na seznámení s kontrolním zjištěním předložil žalobce správci daně rozpis účtu 511400 za období duben až prosinec 2010, z něž vyplynuly obraty v celkové výši 252 386,60 Kč za opravy, které byly 31. 12. 2021 přeúčtovány na účet 042000, prvotní doklady s datem vystavení v roce 2010 a doklad č. 175 ze dne 30. 11. 2010 na částku 392 472,61 Kč se souvztažným zápisem MD 021100 Dal 042000 – zařazení „X“ do užívání. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce v průběhu daňové kontroly těmito důkazními prostředky neprokázal deklarovanou pořizovací cenu odpisovaného hmotného majetku ve výši 392 472,61 Kč ani vykázané technické zhodnocení ve výši 644 859,25 Kč, což bylo primárním důvodem neuznání nákladu v podobě odpisu jako daňově účinného. Dále žalovaný ve shodě se správcem daně uzavřel, že z vyjádření prokuristy žalobce plyne, že sklípek byl využíván žalobcem k reprezentačním účelům, přičemž takové náklady jsou daňově neúčinné. Čestná prohlášení spolupracovníků žalobce, která měla osvědčit, že žalobce jim zdarma zajišťuje účast na různých akcích mimo jiné i v předmětném sklípku spojených s ubytováním, ani jejich případný výsledek, nemohly změnit závěr o vyloučení předmětného odpisu, neboť v tomto kontrolním bodě nebyla rozporována účast spolupracovníků – „nezaměstnanců“ na akcích konaných ve sklípku, ale primárně nedoložení vstupní ceny odpisovaného majetku.

## II. Žaloba

12. Žalobce v podané žalobě namítl, že rozhodnutí správce daně i rozhodnutí žalovaného byla vydána v rozporu s právními předpisy. K vyloučeným výdajům na ubytování žalobce namítl, že § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP řeší pouze výši cestovních náhrad poskytovaných zaměstnancům, nikoliv jakýkoli náklad na ubytování. Ubytování „nezaměstnancům“ proto podle žalobce musí být posouzeno pouze v kontextu generální klauzule dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80, argumentoval, že cestovní náhrady lze ve specifických případech poskytnout i třetím osobám, které nejsou zaměstnanci toho, kdo uplatňuje předmětný výdaj. Ubytování bylo účastníkům poskytnuto v rámci balíčku školení. Žalobce předložil v průběhu daňové kontroly seznamy školenců na akcích, kde bylo poskytnuto též ubytování, a správci daně vysvětlil důvody pro jejich daňovou uznatelnost. Žalobce má za to, že tento výdaj prokázal jako daňově účinný, neboť výnosy žalobce jsou závislé na výsledcích činnosti osob, jimž bylo zejména v souvislosti se školením (či se zajištěním reklamy na veletrhu) uhrazeno ubytování, a proto se jedná o výdaj, který bylo nutno vynaložit na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 ZDP. Žalobcem byla dále namítána nepřezkoumatelnost platebního výměru a napadeného rozhodnutí, když z něj nebyly zřejmé rozdílné důvody pro vyloučení nákladů ve výši 27 774,34 Kč a 6 006,88 Kč, ani proč byl osvědčen výdaj podle dokladu č. 119, zatímco výdaje podle dokladů č. X a č. X osvědčeny nebyly.
13. K vyloučenému nákladu na pronájem nebytového prostoru v Brně žalobce uvedl, že žalobcem vyráběná zařízení jsou instalována po celém území České republiky a k provádění servisu je přitom potřeba mít místo na uskladnění nástrojů a drobného materiálu v Brně, kde působil taktéž zaměstnanec žalobce se sjednaným výkonem práce v této oblasti. Žalobce v rámci daňového řízení předložil nájemní smlouvu, pracovní smlouvu, doklady o zakázkách realizovaných z Brna a také podklady k závozu materiálu do této

oblasti, které prokazují nutnost a potřebu využívání pronajatých prostor, a tímto prokázal, že výdaj na nájemné nebytových prostor je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Toto žalovaný nevyvrátil ani poukazem na chybějící skladovou evidenci. Podle žalobce se nejednalo o sklad v účetním slova smyslu, jak tvrdí žalovaný, neboť by v něm nemohlo být uskladněno nářadí jako pracovní pomůcka. Žalovaným vytýkané uzavření nájemní smlouvy na tři měsíce jako účelové nemá oporu ve spisu a ani v realitě, neboť nájemní smlouva nebyla prodloužena z důvodu, že tento způsob zajištění zakázek se neosvědčil. Žalobce nesouhlasil s hodnocením žalovaného, že jeho vyjádření o využití prostor na skladování bylo protichůdné, protože pouze reagovalo na výzvu správce daně požadující doložení skladové evidence. Vysvětlil, že není vedena skladová evidence k pronajatým prostorům, protože tyto prostory sloužily k uložení toho, co bylo třeba k realizaci konkrétních zakázek a v případě materiálu se jednalo o materiál vydaný na zakázku v sídle žalobce.

14. K vyloučení poměrné části nákladu na pronájem prostor ve výši 63 872,50 Kč žalobce uvedl, že v pronajatých prostorách se konala školení pro odběratele a projektanty i pro osoby zajišťující značkový servis a dále firemní porady. Žalobce předložil prezenční listiny i programy školení související s činností žalobce. Nesouhlasil s vyloučením poměrné části nákladů z důvodu, že byly poskytnuty „nezaměstnancům“, neboť relevantní informace bylo potřeba předat osobám zajišťujícím na smluvním podkladě projektování a servis zařízení vyráběných žalobcem, přičemž bez zajištění servisu by nebylo možno dosáhnout výnosů žalobce. Rozporoval závěr žalovaného, že pronájem prostor má charakter výdaje uvedeného v § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP (náklad na odborný rozvoj zaměstnanců), a proto jeho uplatnění nemohlo ani být v rozporu s tímto ustanovením. Poukazyval na nelogičnost úvahy správce daně a žalovaného, podle které by náklad byl celý daňově uznatelný, pokud by se akce výhradně účastnili zaměstnanci žalobce, neboť by nebylo možné předat informace externím spolupracovníkům žalobce. Odkazoval na již rozvedenou argumentaci ohledně přiléhavosti závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80, na jeho případ a doplnil, že obdobně jako u služeb finančních poradců, které byly předmětem posouzení citovaného rozsudku, jsou výnosy žalobce odvislé od výkonů nezávislých projektantů a servisních techniků. Nebudou-li totiž projektanti a servisní technici mít potřebné informace od žalobce jako výrobce zařízení, domnívá se, že při projektování staveb nebudou navrhovat právě žalobcem vyráběná zařízení, která si v důsledku toho nebude nikdo pořizovat a žalobce tak nedosáhne kýžených výnosů. Výnosy žalobce jsou tedy závislé stejně jako v citovaném případě na výkonech jinak nezávislých osob. Žalovaný tudíž pochybil, pokud neosvědčil předmětný náklad jako splňující podmínky § 24 odst. 1 ZDP.
15. K vyloučenému nákladu ve výši 4 610 Kč na údržbu vinice, žalobce namítl, že neudržováním vinice dochází ke snižování její hodnoty, přičemž vinice byla v roce 2017 prodána a výnos z prodeje byl součástí výnosů žalobce. Produkty z této vinice rovněž posloužily jako reklamní předměty splňující podmínky § 25 odst. 2 písm. t) ZDP. Proto byla předmětná částka vynaložena na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce ve smyslu § 24 ZDP, a je tedy daňovým nákladem.
16. K vyloučení poměrné části nákladu na pronájem prostor ve výši 468,40 Kč, kde probíhalo školení pro obchodní zástupce, žalobce uvedl, že školení bylo poskytnuto i zaměstnanci

slovenské společnosti X, neboť žalobce díky prodejem výrobků na Slovensku dosahuje svých výnosů. V dalším odkazuje na již rozvedenou argumentaci ohledně příležitosti závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80, na jeho případ.

17. K vyloučenému nákladu ve výši 10 910 Kč na akci v prostorách sklárny X, žalobce uvedl, že pokud správce daně nehodnotil vzdělávací složku akce, tak ji měl posoudit jako reklamní akci zaměřenou na budování image, značky a dobrého jména společnosti. Žalobce doložil program akce (školení, reklama a prezentace výrobků Lersen), seznam účastníků, přínos akce (realizace zakázky vzešlé z této akce) a rovněž fotodokumentaci reklamních předmětů s logem žalobce vzniklých v rámci této akce. Je-li reklamní předmět vyráběn ve sklárně X a je na něm uveden název firmy X (např. skleněné džbány s logem žalobce), jedná se o reklamní předmět žalobce a je propagován žalobce, nikoliv sklárna. Sklářský program a prostory sklárny sloužily k reklamě žalobce, proto má žalobce za to, že prokázal, že se jedná o daňově uznatelný náklad na reklamu, nikoliv o náklad na reprezentaci, jak jej posoudily orgány finanční správy.
18. K vyloučení poměrné části nákladu na pronájem prostor ve výši 6 028 Kč žalobce namítal, že se jednalo o školení a strategickou poradu pracovníků a spolupracovníků žalobce, k čemuž doložil prezenční listinu. Odkazoval na již rozvedenou argumentaci ohledně příležitosti závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80, na jeho případ a doplnil, že bylo v jeho zájmu, aby se předem vybrané a určené osoby předmětné akce zúčastnily, přičemž školení k určitému produktu není běžné organizovat na komerční bázi.
19. Ve věci neuznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ve výši 169 423 Kč žalobce uvedl, že se jednalo pouze o plánovanou částku, která ve skutečnosti činila 110 011 Kč. K výtkám orgánů finanční správy ohledně data podpisu projektu a různým předloženým verzím projektů žalobce uvedl, že vytvoření projektu je komplexní a komplikovaný proces a původním zástupcem žalobce byly předloženy pracovní verze projektů, které byly dále upravovány s ohledem na požadavky zákona o daních z příjmů. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 – 37, považoval požadavek správce daně na prokázání okamžiku podpisu projektu za nesplnitelný, protože nelze s ohledem na značný časový odstup po žalobci spravedlivě požadovat prokázání podpisu projektu a tuto skutečnost by teoreticky mohl prokázat pouze ten, kdo u podpisu byl a na podpis si pamatuje. Žalobce dovozoval, že již samotné úspěšné splnění projektu dokládá splnění stanovených podmínek v § 34c ZDP, neboť jen dopředu naplánovaný a důsledně připravený projekt včetně materiálního a personálního zabezpečení může být úspěšný. Důkazní břemeno tak žalobce splnil předložením projektů ze dne 15. 11. 2018 a samotným průběhem a výsledky výzkumu a vývoje. Představu o dalších projektech žalobce realizovaných ve spolupráci s Technickou univerzitou v Liberci lze získat na webových stránkách žalobce.
20. K daňové účinnosti odpisu vinného sklípku žalobce namítal, že v předmětných prostorách probíhaly akce k zajištění, udržení a dosažení příjmů žalobce, což vyplývá z předložených prezenčních listin i předložených knih jízd. Dále ve vinném sklípku probíhala výroba vína, které se následně stalo reklamním předmětem. Žalobce prokázal, že se nejedná o objekt

sloužící k reprezentačním účelům čestnými prohlášeními osob, že školící akce byly konány i v předmětném objektu. Návrh na provedení dokazování svědeckou výpovědí těchto osob byl bez odůvodnění odmítnut. Dále žalobce svá tvrzení obsáhlým způsobem doložil dokumenty označenými jako přílohy č. 9 k odvolání.

21. Ze všech uvedených důvodů považuje žalobce napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně za nezákonné a navrhuje jejich zrušení.

### III. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Připustil, že náklad na ubytování „nezaměstnanců“ může být teoreticky nákladem dle generální klauzule uvedené v § 24 odst. 1 ZDP, nicméně v projednávaném případě je klíčové, že projektanti a servisní technici, kterým žalobce poskytl ubytování na školení, jsou podnikající fyzické osoby, které následně výsledky své ekonomické činnosti fakturují žalobci, tedy mají ekonomický zájem na tom od žalobce informace o jeho výrobcích získat. Mělo se tedy jednat o jejich výdaje, které souvisí s jejich příjmy. Ve zde posuzovaném případě nebylo zjištěno, že by žalobce náklady, které vynaložil na ubytování těchto podnikajících fyzických osob, jim následně přefakturoval. K žalobcem odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80, žalovaný konstatoval, že je na případ žalobce nepřiléhavý, neboť zatímco v citovaném případě existovala přímá vazba mezi výdajem a příjmem daňového subjektu, tj. výdaj na pronájem školících prostor a příjem v podobě provize z činnosti školenců, v posuzovaném případě jsou servisní technici i projektanti zcela nezávislé podnikající fyzické osoby, jejichž výsledky ekonomické činnosti mohou, ale také nemusí vést ke zvýšení výnosů žalobce. Dále školenci v citovaném případě nefakturovali následně svou činnost daňovému subjektu, zatímco ve zde posuzovaném případě podnikající fyzické osoby následně fakturovaly výsledky své ekonomické činnosti žalobci. Dále odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 87/2014 – 50, ve kterém Nejvyšší správní soud posuzoval daňovou uznatelnost nákladů na ubytování a dopravu účastníků firemní akce, kteří nebyli zaměstnanci daňového subjektu, přičemž dospěl k závěru, že takové výdaje mají povahu výdajů na reprezentaci, které, přestože mohou vést k faktickému navýšení zdanitelných příjmů daňového subjektu, nejsou daňově účinné. K námitce týkající se konkrétních dokladů uvedl, že z příloh dokladu č. 119 bylo zřejmé, že je náklad spojen s panem P. K., tj. konkrétním zaměstnancem žalobce, zatímco u dokladů č. 85 a č. 116 nebyly přiloženy přílohy, z nichž by bylo odvoditelné, že se jedná o náklad vynaložený ve vazbě na konkrétního zaměstnance žalobce.

23. K námitce týkající se nákladu na pronájem nebytových prostor v Brně žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal souvislost vynaloženého nákladu v podobě pronájmu předmětných nebytových prostor s výnosy žalobce. Nájemní smlouva byla od počátku uzavřena na dobu určitou v délce 3 měsíce. Zaměstnanec žalobce, který měl mít podle jednoho z tvrzení žalobce zde kancelář a uskladněné nářadí, neměl místo výkonu zaměstnání na této adrese, přičemž o potřebnosti předmětného nebytového prostoru nic nevypovídaly ani vydané faktury, předávací protokoly a zakázkové listy. Žalobce dále ani neprokázal, že by

předmětný nebytový prostor sloužil alternativně jako sklad, neboť vydané faktury nic nevyovídaly o pohybech dílů na skladu.

24. K námitkám žalobce týkajícím se nákladů ve výši 63 872,50 Kč, 468,40 Kč a 6 028 Kč na pronájem prostor pro školení projektantů a servisních techniků žalovaný plně odkázal na svou argumentaci k nákladům na ubytování školenců. Analogicky tuto argumentaci vztahuje rovněž na náklad ve výši 468,40 Kč na školení zaměstnance slovenské společnosti Lersen SK.
25. K nákladu žalobce ve výši 4 610 Kč na údržbu vinice žalovaný uvedl, že skutečnost, že žalobce následně vinici v roce 2017 prodal, nemůže mít vliv na daňovou účinnost postřiku vinné révy v předmětném zdaňovacím období, neboť prodej majetku sám o sobě přímo nesouvisí s ekonomickou činností žalobce. Žalobce v průběhu daňové kontroly nijak neprokázal tvrzení, že vyprodukované víno použil jako reklamní předmět a že náklady na vyprodukování vlastního vína jako reklamního předmětu byly nižší, než pořizovací cena vína kupovaného.
26. K nákladu žalobce ve výši 10 910 Kč na akci v prostorách sklárny X žalovaný uvedl, že žalobce sice tvrdí, že šlo o vzdělávací akci, nicméně z textace faktur č. FD X a FD X vyplývá, že se jednalo o pronájem sklářské pece a technologie, nikoli o pronájem prostor určených ke školení. Žalobce sice tvrdí, že v případě, že žalovaný nehodnotil vzdělávací složku akce, měl tuto akci hodnotit jako reklamní, nicméně žalobce v tomto ohledu správci daně neprokázal ani to, že se jednalo o školení, ani to, že se jednalo o reklamní akci. Předmětná akce se svým charakterem žalovanému jeví spíše jako „firemní večírek“, tj. náklad na reprezentaci, který není podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP daňově účinný.
27. K námitkám žalobce týkajícím se odpočtu na podporu výzkumu a vývoje žalovaný uvedl, že žalobce byl v průběhu daňové kontroly ze strany správce daně vyzván k předložení projektu výzkumu a vývoje. Tvrzením o tom, že postupně předkládané verze projektů se od sebe liší, neboť se jednalo o pracovní verze, nemohl žalobce rozptýlit pochybnosti správce daně, neboť jej uvedl až v reakci na seznámení s kontrolním zjištěním. Pochybnosti správce daně nespočívaly pouze v datu vytvoření projektu, ale i v chaotickém a nevěrohodném způsobu prokazování a několikeré změně počtů a názvů vlastních projektů. Proto pochybnosti správce daně o tom, zda projekt byl vytvořen a schválen ještě před zahájením samotného řešení, tj. zda byl prospektivní, nebyly vyvráceny. Nedostatek formálních náležitostí projektu nemůže být nahrazen úspěšným ukončením projektu. Nadto cíle u předložených projektů byly stanoveny velmi obecně, přičemž žalobcem nebyly doloženy žádné závěrečné zprávy s vyhodnocením těchto projektů. Pochybnosti o oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podporovala i skutečnost, že žalobce snížil původně uplatněný odpočet.
28. K námitkám žalobce týkajícím se odpisu vinného sklípku žalovaný setrval na svém názoru, že žalobce nedoložil pořizovací cenu vinného sklípku ve výši 392 472,61 Kč ani neprokázal jeho technické zhodnocení ve výši 644 859,25 Kč. Žalobce sice tvrdil, že prokázal, že vinný sklípek nesloužil jako objekt k reprezentačním účelům, nicméně prokurista žalobce uvedl v průběhu daňové kontroly opak. Žalobcem zmíněné důkazní prostředky, které předložil v rámci doplnění odvolání, byly předtím již předloženy při daňové kontrole, přičemž

správce daně i žalovaný tyto důkazní prostředky vyhodnotili tak, že neprokazují daňovou účinnost odpisu vinného sklípku.

#### IV. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

29. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 13. 6. 2017 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 v neomezeném rozsahu.
30. Výzvou ze dne 11. 1. 2018 byl žalobce mimo jiné vyzván, aby prokázal, že náklady na ubytování zaúčtované na účtu MD 512100 v celkové výši 42 163,82 Kč jsou náklady v souladu s § 24 odst. 2 písm. k) ZDP, náklady na nájem nebytových prostor v Brně v celkové výši 55 500 Kč byly vynaloženy k udržení, zajištění a dosažení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 ZDP, náklady zaúčtované na účtu MD 5189900 na základě dodavatelských faktur č. 81 na částku 9 471,04 Kč (pronájem salonku 23. 1. 2014), č. 511 a 600 na celkovou částku 10 910 Kč (pronájem sklářské pece a zajištění sklářského programu), č. 1604, 822 a 611 na celkovou částku 95 885 Kč (pronájem prostor pro školení), č. 1621 na částku 4 610 Kč (polní práce, mulčování vinice) a č. 57 na částku 2 809,91 Kč (pronájem prostor pro školení) byly oprávněně zaúčtovány do daňových nákladů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, a aby předložil projekty výzkumu a vývoje v souladu s § 34c ZDP. Výzvou ze dne 6. 4. 2018 byl žalobce mimo jiné vyzván, aby prokázal pořizovací cenu vinného sklípku ve výši 392 472,61 Kč a výši vykázaného technického zhodnocení ve výši 644 859,25 Kč na tomto majetku.
31. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 5. 9. 2018, následně se postupně opakovaně vyjadřoval ke všem kontrolním bodům a doložil řadu podkladů. Na základě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění ve vztahu k vyloučeným nákladům na nájem nebytových prostor v Brně, nákladům na polní práce a mulčování vinice a nákladům na akci ve sklárně X. Rovněž nedošlo ke změně kontrolních zjištění ve vztahu k vyloučenému odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ani ve vztahu k daňově neúčinnému odpisu vinného sklípku. Naopak ve vztahu k nákladům na ubytování a nákladům na pronájem prostor ke školení došlo na základě žalobcem předložených podkladů a vyjádření k částečné změně kontrolních zjištění ve prospěch žalobce. Dne 6. 2. 2020 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole. Na základě jejích závěrů byl dne 11. 2. 2020 vydán shora popsáný dodatečný platební výměr, který byl na podkladě odvolání žalobce přezkoumán napadeným rozhodnutím žalovaného.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

32. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

33. Podle § 24 odst. 1 ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V obecné rovině je nutno uvést, že sice § 24 odst. 1 ZDP obsahuje základní premisy pro uznání výdajů jako daňově účinných, nicméně dané ustanovení je třeba vykládat v souvislosti s ostatními pravidly obsaženými v [zákoně o daních z příjmů](#). Odst. 2 cit. ustanovení kategorii daňově účinných výdajů rozšiřuje o konkrétní druhy výdajů, u nichž není třeba zkoumat jejich věcnou souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením příjmů a které zákon také považuje za daňově účinné bez dalšího. Naopak § 25 ZDP pak obsahuje výčet druhů výdajů, které nemohou být považovány za daňově uznatelné, i když by třeba přinesly daňovému subjektu ekonomický přínos. Příkladem relevantním pro projednávaný případ může být právě často obdobný ekonomický efekt výdajů na reklamu a reprezentaci.
34. Podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku (§ 26 až 33).
35. Podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) spojené s odborným rozvojem zaměstnanců podle jiného právního předpisu, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele.
36. Podle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem.
37. Právním předpisem, na nějž odkazují citovaná ustanovení, je zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, který v § 152 písm. a) stanoví, že cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při pracovní cestě (§ 42). V § 42 odst. 1 větě první zákoníku práce je pracovní cesta vymezena jako časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. V § 227 až 235 pak upravuje demonstrativně způsoby odborného rozvoje zaměstnanců.
38. Podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat zejména výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně. Zde je třeba poznamenat, že „... jiný výslovně v zákoně neuvedený výdaj by bylo možno považovat za výdaj na reprezentaci zejména tehdy, pokud by takový výdaj byl k podnikatelské činnosti dotyčného v obdobném vztahu, jako je k ní občerstvení, pohoštění či poskytování darů. Tak by tomu mohlo být zejména tehdy, jestliže by byl výdaj vynaložen za stejným účelem a pokud by byl financován obdobným způsobem a ze stejných zdrojů.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. [2 Afs 6/2004 - 67](#), všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na jeho internetových stránkách [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

39. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je možné odečíst pro zjištění základu daně pouze ve výši prokázané poplatníkem. Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese zásadně daňový subjekt v souladu s § 92 odst. 3, odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k obchodnímu případu, v jehož rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, publ. ve Sb. NSS č. 1984/2010, nebo rozsudky ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, publ. ve Sb. NSS č. 264/2004, a ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108, či rozsudky označené žalovaným, nebo ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 – 46).
40. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, případně jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 ZDP. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů nebo jiné evidence či jiných předložených důkazních prostředků. Správce daně je v takovém případě podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, není povinen prokázat, že obchodní případ se neudál či proběhl za jiných okolností a jak konkrétně. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Je na něm, aby setrval na svých původních tvrzeních a prokázal, přes vzniklé pochybnosti správce daně, že se obchodní případ udál tak, jak o něm účtoval a jak bylo uvedeno na zpochybněných dokladech, nebo aby svá tvrzení korigoval, nabídl tvrzení nová a tato beze zbytku prokázal (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, či ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68, oba shodně vycházející ze závěrů nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006).
41. První a zároveň nejrozsáhlejší okruh žalobních námitek směřuje do posouzení daňové účinnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce v žalobě nezpochybňoval existenci důvodných pochyb správce daně ohledně toho, zda byly jednotlivé výdaje vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Těžiště žalobních námitek směřuje k tomu, že žalobce předložením dostatku důkazů unesl své důkazní břemeno ohledně těchto otázek ve vztahu ke každému jednotlivému zpochybněnému nákladu. Žalobce se v žalobě podrobně zabývá jednotlivými tvrzenými výdaji a ve vztahu k nim rozporuje konkrétní zjištění a závěry orgánů finanční správy.

*V.a) Výdaje na ubytování*

42. Pokud jde o výdaje na ubytování v celkové výši 33 781,22 Kč, ze správního spisu krajský soud zjistil, že celková vyloučená částka sestává z dílčích výdajů uhrazených žalobcem na základě jednotlivých účetních dokladů, a to 543,40 Kč na základě dokladu č. 315, 608,60 Kč na základě dokladu č. 389, 656,20 Kč na základě dokladu č. 478, 800 Kč na základě dokladu č. 604, 460,80 Kč na základě dokladu č. 562, 739,10 Kč na základě dokladu č. 32, 695,60 Kč na základě dokladu č. 87, 782,60 Kč na základě dokladu č. 382, 1 511,40 Kč na základě dokladu č. 116, 1 082,71 Kč na základě dokladu č. 85, 14 839,20 Kč na základě dokladu č. 20, 3 250 Kč na základě dokladu č. 1017, 1895,73 Kč na základě dokladu č. 297, 542 Kč na základě dokladu č. 1060, 650 Kč na základě dokladu č. 1599 a konečně 2 411,27 Kč a 2 403,61 Kč na základě dokladu č. 58.
43. Krajský soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu, že nebyl zřejmý rozdílný důvod pro vyloučení nákladů ve výši 27 774,34 Kč a ve výši 6 006,88 Kč. Tato námitka není důvodná, neboť z napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole jednoznačně plyne, že žalobcem vytýkané rozdělení celkové vyloučené částky 33 781,22 Kč na dvě dílčí položky, které sestávaly dále ze součtu jednotlivých v účetnictví žalobce zaúčtovaných částek na základě konkrétních daňových dokladů, sloužilo pouze pro přehlednost správci daně a souviselo s tím, jak žalobce po sdělení kontrolního zjištění postupně dokládal k jednotlivým účetním dokladům další důkazní prostředky. Rovněž nepovažuje krajský soud napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro namítanou nejasnost, proč byly výdaje na základě dokladu č. 119 osvědčeny, zatímco výdaje na základě dokladů č. 85 a 116 nikoliv, když se všechny týkají pracovních cest zaměstnance K. do Norimberku. Ze zprávy o daňové kontrole a rovněž z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že orgány finanční správy neosvědčily výdaje uplatněné žalobcem na základě ostatního dokladu č. 116 a 85, protože žalobcovo tvrzení, že jsou spojeny s osobou jeho zaměstnance K., nebylo prokázáno jím předloženými listinami. Jinak tomu bylo v případě nákladu uplatněného žalobcem na základě ostatního dokladu č. 119, z něž bylo zřejmé, že ubytovaný byl zaměstnanec K.
44. Krajský soud ve shodě s orgány finanční správy konstatuje, že k výdajovým pokladním dokladům č. 315, 389, 478, 604, 562, 32, 87, 382 se žalobci nepodařilo prokázat ani základní skutečnost, v souvislosti s pracovní cestou jakého konkrétního člověka byly tyto náklady vynaloženy, ač k tomu byl vyzván správcem daně již výzvou z 11. 1. 2018. K těmto účetním dokladům žalobce tvrdil, že se jedná o pracovní cesty zaměstnanců a vždy doložil knihu jízd osobních vozidel vlastněných žalobcem, z níž nebylo zřejmé, kdo danou pracovní cestu vykonal, příjmový doklad poskytovatele ubytování, z něž nebylo zřejmé, kdo byl ubytován, a související nabídku žalobce svému odběrateli, z níž opět nebylo zřejmé, kdo ji za žalobce jeho odběrateli učinil. Stejně tak k ostatnímu dokladu č. 58 doložil žalobce pouze účtenky vydané poskytovatelem ubytování, z nichž nebylo seznatelné, kdo byl ubytován. Obdobně, ač žalobce tvrdil, že výdaje za ubytování uplatněné žalobcem na základě ostatního dokladu č. 116, 85 a 20 byly vydány v souvislosti s pracovními cestami zaměstnance K. do Norimberku, toto z předložených prvotních dokladů nebylo zřejmé a k výdajovému pokladnímu dokladu č. 20 nebyl doložen prvotní doklad žádný. Z faktury č. 1060 vyplynulo, že se jednalo o výdaj na cestovné fakturované advokátní kanceláří Šmídek a Ulmann.

45. Za dané důkazní situace nelze ničeho vytýkat závěru orgánů finanční správy, že žalobce ve vztahu k uvedeným výdajům neprokázal, že byly vydány v souvislosti s konkrétním zaměstnancem žalobce a z toho důvodu je neosvědčily jako daňový náklad v souladu s § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP. Jak vyplývá z § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP ve spojení s § 152 zákoníku práce, náhradu cestovních výdajů na pracovní cestu je možné uplatnit v daňově účinných nákladech, pokud tyto byly vynaloženy v souvislosti s pracovní cestou zaměstnance. Namítal-li žalobce v projednávaném případě, že cestovní náhrady může za splnění podmínek generální klauzule § 24 odst. 1 ZDP daňový subjekt poskytnout ve specifickém případě i osobám, které nejsou jeho zaměstnanci, a že v projednávaném případě sporné výdaje správce daně ani žalovaný ve světle generální klauzule § 24 odst. 1 ZDP neposuzoval, pak je tato žalobní námitka ve vztahu k nákladům na ubytování uplatněným žalobcem na základě výdajových pokladních dokladů č. 315, 389, 478, 562, 604, 32, 87, 382, 58, 116, 85, 20 a 1060 zcela mimoběžná, neboť v důkazním řízení žalobce ani neprokázal, v jakém vztahu je k němu osoba, které ubytování uhradil.
46. K výdajům za ubytování zprostředkovatelů žalobce na základě dokladů č. 1017, 297 a 1599 orgány finanční správy konstatovaly, že tyto výdaje nejsou daňově účinným výdajem podle § 24 odst. 1 a ZDP a § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP. S tímto závěrem se krajský soud rovněž ztotožňuje. Jak vyplývá z tvrzení žalobce v daňovém řízení, osoby, kterým bylo uhrazeno ubytování, byly v případě faktur č. 1017 a 297 zprostředkovatelé zajišťující prodej výrobků a služeb žalobce v Německu a v případě faktury č. 1599 pan S. – zprostředkovatel zajišťující prodej výrobků a služeb žalobce na Slovensku, tedy osoby samostatně výdělečně činné.
47. Správce daně své pochybnosti ve vztahu k uvedeným výdajům na ubytování zprostředkovatelů sdělil žalobci v seznámení s první změnou kontrolního zjištění dne 22. 1. 2019, když uvedl, že nutnou podmínkou pro vyplacení cestovních náhrad je, že jsou dané osoby zaměstnanci, tedy že jim plyne příjem ze závislé činnosti. Ačkoliv žalobce tvrdil, že výdaje na ubytování zprostředkovatelů, které označuje za „nezaměstnance“, byly poskytnuty jakou součástí balíčku školení, neprokázal konání školení zprostředkovatelů v den 31. 12. 2014 uvedený jako datum uskutečnění zdanitelného plnění na faktuře č. 1599, v den 5. 9. 2014 uvedený jako datum uskutečnění zdanitelného plnění na faktuře č. 1017 či v den 19. 3. 2014 uvedený jako datum uskutečnění zdanitelného plnění na faktuře č. 297. Žalobce dále zcela obecně namítal, že výnosy žalobce jsou závislé na výsledcích činnosti osob, jimž bylo v souvislosti se školením uhrazeno ubytování, avšak příčinnou souvislost mezi školením, v souvislosti s nímž údajně bylo zprostředkovatelům uhrazeno ubytování, a výnosy rovněž nedoložil.
48. V obecné rovině krajský soud nerozporuje úvahu žalobce, že cestovní náhrady lze poskytnout i třetím osobám, ovšem základní podmínkou daňové uplatnitelnosti výdaje je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník. Jestliže ubytované osoby byly osobami samostatně výdělečně činnými, podnikateli ve smluvním vztahu s žalobcem, bylo v jejich vlastním podnikatelském zájmu zúčastnit se (neprokázaných) akcí žalobce, a tedy i nést výdaje spojené s takovou účastí. Takové výdaje lze pak obtížně bez dalšího označit za výdaje vynaložené žalobcem za účelem dosažení, zajištění a udržení jeho příjmu. Na rozdíl od věci řešené žalobcem odkazovaným

rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80, zde nebyl prokázán pyramidální systém výplaty provizí, kdy by žalobce měl garantován příjem z každého obchodu uzavřeného jeho smluvním partnerem.

*V.b) Výdaje na pronájem prostor ke školení*

49. Podstatou sporu ve vztahu k výdajům na pronájem prostor ke školení ve výši 63 872,50 Kč, které tvořily poměrnou část připadající na externí spolupracovníky žalobce z celkových nákladů na zajištění akcí konaných žalobcem v restauraci a v hotelu X ve dnech 24. 7. 2014, 30. 5. 2014, 6. 6. 2014, 19. 12. 2014, 468,40 Kč, které tvořily poměrnou část připadající na externí spolupracovníky žalobce z celkových nákladů na zajištění akce konané žalobcem v hotelu Drnholec dne 25. 3. 2014 a 6 028 Kč, které tvořily poměrnou část připadající na externí spolupracovníky žalobce z celkových nákladů na zajištění akce konané žalobcem v restauraci Villa Bílý Mlýn dne 23. 1. 2014, je otázka, zda žalobce prokázal souvislost s příjmy žalobce ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
50. Dle vyjádření žalobce v pronajatých prostorech probíhala školení pro odběratele, projektanty, servisní techniky a obchodní zástupce nebo firemní porady. Cílem bylo předat relevantní informace osobám zajišťujícím na smluvním podkladě projektování a právními předpisy vyžadovaný servis zařízení vyráběných žalobcem. Nebudou-li externí spolupracovníci žalobce (tj. projektanti, servisní technici a obchodní zástupci) mít potřebné informace od žalobce o jeho výrobcích, nebude docházet k prodeji žalobcových výrobků, při projektování staveb nebudou navrhovat projektanti právě žalobcem vyráběná zařízení či servisní technici nebudou schopni provádět nutný servis výrobků. Žalobce tudíž nebude dosahovat výnosy.
51. Přestože žalobce namítá, že vazba postavení projektantů a servisních techniků na výnosy žalobce byla orgánům finanční správy doložena předloženými smlouvami, fakturami a servisními listy, ztotožňuje se krajský soud s hodnocením předložených důkazů správcem daně učiněným ve zprávě o daňové kontrole, které vzal za své rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí. Z předložené faktury č. X plyne, že žalobce uhradil dodavateli X 16 885 Kč za pronájem prostor pro školení servisu žalobce a ubytování dne 24. 7. 2014. Ze souvisejícího zápisu ze školení a prezenční listiny plyne, že se jednalo o školení značkových servisních techniků žalobce k provádění a administraci servisu zařízení žalobce konané ve dnech 24. -25. 7. 2014, kterého se zúčastnili tři zaměstnanci žalobce a osm dalších osob, z nichž čtyřem bylo poskytnuto ubytování, přičemž v ceně bylo zahrnuto i drobné občerstvení v podobě kávy a vody. Z předložené faktury č. X plyne, že žalobce uhradil dodavateli X 2 x 35 000 Kč za pronájem prostor pro školení konané ve dnech 30. 5. 2014 a 6. 6. 2014. Ze souvisejících zápisů ze školení a prezenčních listin plyne, že se jednalo o školení projektantů k představení produktů žalobce s doprovodným programem, kterého se zúčastnilo dne 30. 5. 2012 pět zaměstnanců žalobce a 13 dalších osob a dne 6. 6. 2014 rovněž pět zaměstnanců žalobce a 13 dalších osob. Z předložené faktury č. 1604 plyne, že žalobce uhradil dodavateli X 9 000 Kč za pronájem prostor a za občerstvení. Ze souvisejícího zápisu ze školení a prezenční listiny plyne, že se jednalo o školení obchodních zástupců žalobce konané dne 19. 12. 2014 k zhodnocení roku a novinkám na rok nadcházející, kterého se zúčastnili čtyři zaměstnanci žalobce a tři další osoby. Z předloženého ostatního dokladu č. 57 a související faktury plyne, že žalobce uhradil

dodavateli Wornell spol. s r. o. 3 400 Kč za pronájem prostor. Ze souvisejícího zápisu ze školení a prezenční listiny plyne, že se jednalo o školení obchodních zástupců žalobce konané dne 25. 3. 2014 k reklamní akci, kterého se zúčastnilo pět zaměstnanců žalobce a jeden zaměstnanec společnosti X, jejímž 100% společníkem je pan V. M. Z předložené faktury č. X plyne, že žalobce uhradil dodavateli X 9 471 Kč za pronájem salonku v rámci školení dne 23. 1. 2014. Ze souvisejícího zápisu ze školení a prezenční listiny plyne, že se jednalo o školení servisních techniků žalobce konané k zhodnocení roku a novinkám na rok nadcházející, kterého se zúčastnili tři zaměstnanci žalobce a osm dalších osob. Jiné důkazní prostředky žalobce k sporným výdajům nepředložil.

52. Ačkoliv žalobce dovozoval, že výdaje na setkání a zejména na pronájem prostor, ve kterých probíhala školení externích spolupracovníků, měly za následek dosahování výnosů, neboť bez patřičného vyškolení by tito projektanti nenavrhovali v projektech žalobcem vyráběná zařízení, servisní technici by nebyli schopni poskytovat značkový servis žalobcem vyráběných zařízení a obchodní zástupci by nemohli prodávat jím vyráběná zařízení, jednalo se o obecná tvrzení, nepodložená žádnými jinými důkazy o tom, že by právě tyto akce poskytly externím spolupracovníkům klíčové znalosti, které by následně v příčinné souvislosti vedly k uzavření konkrétních kontraktů.
53. Namítal-li žalobce, že společnost žalobce a její externí spolupracovníci tvořili vícestupňovou strukturu, v níž ekonomické výsledky žalobce byly ovlivněny tím, jak úspěšně pracovali lidé v této struktuře na nižší úrovni, pak se rovněž jedná o zcela obecné tvrzení, z něž není zřejmá podstata ekonomických vztahů mezi žalobcem a jeho externími spolupracovníky. Až na základě žalobcových dostatečných tvrzení, k nimž by navrhl důkazní prostředky, by bylo možné pro orgány finanční správy učinit skutkový závěr stran fungování obchodního modelu mezi žalobcem a jeho externími spolupracovníky, z něhož by případně mohla plynout souvislost uplatněných výdajů s dosaženými příjmy žalobce. Krajský soud připomíná, že z rozložení důkazního břemene v daňovém řízení plyne, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník. Soud zde odkazuje na argumentaci uvedenou v odstavci 48 tohoto rozsudku ohledně vlastního podnikatelského zájmu samostatných smluvních partnerů žalobce a rozdílnosti ohledně prokázané pyramidální struktury řešené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80.
54. Za dané důkazní situace nelze orgánům finanční správy vytýkat, že za daňově účinnou ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP ve spojení s § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP uznaly pouze tu poměrnou část výdajů na jednotlivé akce, která připadala na zaměstnance žalobce z celkového počtu účastníků akce. Soud považuje za důležité zdůraznit, že k vyhodnocení, zda určité výdaje splňují podmínky uznatelnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP je nutné vždy posuzovat podmínky, za jakých byly vynaloženy, nikoliv hypotetické situace. I v žalobcem konstruovaném hypotetickém případě, kdy by se školení zúčastnili pouze zaměstnanci, by jej tížilo důkazní břemeno k prokázání, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 ZDP. Krajský soud považuje naopak postup orgánů finanční správy, kdy uznaly pouze tu poměrnou část výdajů na jednotlivé akce, která připadala na zaměstnance žalobce z celkového počtu účastníků akce, byť jej jako takový zákon výslovně nepředvídá, za logicky odůvodněný a zároveň šetřící práva a právem chráněné zájmy

žalobce, kterému je takto uznána jako daňově účinná alespoň poměrná část výdajů z celkové částky, u níž žalobce prokázal, že se jednalo o výdaje spojené s odborným rozvojem zaměstnanců související s předmětem činnosti žalobce ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP ve spojení s § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP. Žalobce ostatně výhrad proti alespoň částečnému uznání předmětných výdajů či konkrétnímu způsobu stanovení uznané části neměl. Neuznaná část výdajů se netýkala žalobcových zaměstnanců a nebyla ani prokázána její jednoznačná souvislost s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů žalobce. Na tom nic nemění nadto učiněný závěr žalovaného, že by se v případě předmětných výdajů muselo jednat o výdaje na reprezentaci.

55.

### *V.c) Výdaje na akci ve sklárně*

56. Pokud jde o výdaje ve výši 10 910 Kč vynaložené na akci v prostorách sklárny X v X, podstatou sporu je otázka právního posouzení daňové uznatelnosti výdajů na zajištění této akce. Podle vyjádření žalobce se mělo jednat o školící akci projektantů konanou dne 30. 5. 2014 a zároveň reklamní akci, při níž byl v lukrativních prostorách sklárny X prezentován žalobce výrobou skleněných předmětů s jeho logem.

57. Ačkoliv žalobce dovozoval, že akce ve sklárně měla za následek realizaci zakázky, k níž doložil fakturu a dodací list, jednalo se o obecné tvrzení nepodložené žádnými důkazy o tom, že by v rámci této akce byla uskutečněna obchodní jednání, která by následně v příčinné souvislosti vedla k uzavření doloženého obchodu. Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že se fakticky jednalo o doprovodný (zábavný) program po školení projektantů konaném dne 30. 5. 2014 v hotelu X. Nejenže z textace faktury jednoznačně vyplývá, že se jednalo o pronájem sklářské pece a organizaci sklářského programu ve sklárně X, nikoliv o pronájem prostor určených ke školení, ale tento závěr potvrzuje i vyjádření samotného žalobce v průběhu správního řízení, který sám tvrdil ve vztahu k nákladům na pronájem salonku v hotelu X dne 30. 5. 2014, že se právě v těchto prostorách konalo školení projektantů. Rovněž ze zápisu z programu školení projektantů plyne, že po probrání plánovaných bodů týkajících se výrobků žalobce a dotazech účastníků, tedy po ukončení vzdělávací části programu, následoval doprovodný program ve X. Reprezentativní charakter akce, kterou žalovaný připodobnil k firemnímu večírku, plyne i z fotografií z akce předložených žalobcem, na nich je vyobrazena skupina lidí sedících a stojících kolem restauračního stolu v tzv. sklářské krčmě, na němž leží jídelní a nápojové lístky, slánka a pepřenka, a v pozadí je zřetelná sklářská pec. Ani tvrzení, že v rámci této akce byl vyroben džbán a váza s logem žalobce, čímž mělo být prezentováno dobré jméno žalobce, nemohlo vést k závěru, že by posuzovaná akce neměla jako celek reprezentativní charakter.

58. Soud neshledal pochybení správce daně a žalovaného v tom, že náklady na doprovodný program posuzovali shodně jako firemní večírek, neboť v rámci posouzení celé akce měly obdobnou povahu jako plnění, jež jsou nikoli taxativně uvedena v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP jako výdaje na reprezentaci, tedy měly povahu plnění poskytnutého žalobcem dobrovolně za obdobným účelem, k přímé spotřebě (v daném případě zábavě) právě pozvaných projektantů spolupracujících s žalobcem. Z výše uvedeného pak plyne, že

žalobcová námitka o nutnosti uznat daňovou účinnost sporných výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP není důvodná.

*V.d) Výdaje na pronájem prostor v Brně*

59. Pokud jde o výdaje na pronájem nebytových prostor v Brně ve výši 3 x 18 500 Kč, z předložené nájemní smlouvy vyplynulo, že se jednalo o nájem skladu a zasedací místnosti na adrese Dusíkova 3, Brno na dobu určitou v trvání 3 měsíců od 1. 2. do 30. 4. 2014. Poté, co správce daně výzvou ze dne 11. 1. 2018 vyzval žalobce k prokázání, že pronájem předmětných prostor sloužil k dosažení, zajištění a udržení příjmů, a přenesl tak důkazní břemeno na žalobce, nebylo jeho povinností, aby nadále jakkoliv vyvracel žalobcová následná tvrzení, jak se snaží naznačit žalobce, ale naopak povinností žalobce bylo svá tvrzení prokázat. Žalobcem tvrzené využívání pronajatých prostor jako kanceláře a skladu pro brněnského zaměstnance žalobce nicméně správce daně nemohl ověřit ani z žalobcem předložené pracovní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a panem K., z níž bylo zřejmé, že tento má sjednané místo zaměstnání na jiné adrese v Brně. Nadto sám žalobce uvedl, že pan K. často pracoval z domova a byl na cestách za zákazníky. Ani z následně předložených zakázek realizovaných v době předmětného pronájmu v okolí Brna, souvisejících zakázkových listů a soupisu cest vykonaných do Brna za tvrzeným účelem závozu skladu, nebylo prokázáno, že v předmětných prostorech byly uskladněny díly či nářadí potřebné pro realizaci zakázek, jak tvrdil žalobce.
60. Nekonzistentnost tvrzení žalobce ohledně toho, kdo a za jakým účelem pronajaté prostory využíval, na kterou poukazoval žalovaný, jen podtrhuje pochyby správce daně, které nebyly vyvráceny, když ani po provedeném dokazování nebylo zřejmé, co, kdy a kým bylo v pronajatých prostorách uloženo. Na rozdíl od žalovaného neshledává krajský soud nic nestandardního na ujednané tříměsíční době trvání nájmu „na zkoušku“, což však nic nemění na uvedeném závěru, že žalobce neprokázal vynaložení předmětného nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

*V.e) Výdaje na postřik a polní práce na vinici*

61. K výdajům vynaloženým na postřik a polní práce na vinici ve výši 4 610 Kč připustil sám žalobce v průběhu správního řízení, že v jeho výnosech neexistuje příjem související s vinnou révou. Dovožoval-li žalobce věcnou souvislost uvedeného výdaje s příjmy z toho, že pokud by na vinici, která byla v roce 2014 součástí jeho obchodního majetku, neproběhl fakturovaný postřik a polní práce, pak by při prodeji v roce 2017 výnos z jejího prodeje byl nižší v důsledku jejího neudržování, pak to nemění nic na tom, že žalobce ani pro takový případ nemohl uplatnit předmětný výdaj jako výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP, protože zde chyběla časová souvislost s takovými výdaji v daném zdaňovacím období předvídaná v § 23 odst. 1 ZDP.

62. K žalobní námitce, že žalobce prokázal, že víno vyprodukované na vinici posloužilo jako reklamní předmět s hodnotou do 500 Kč, krajský soud ve shodě s žalovaným uvádí, že žalobce sice doložil daňovým přiznáním ke spotřební dani z vína a meziproductů množství vyprodukovaného vína v měsíci září a říjnu 2014, avšak ani doložením vzorku vína a fotografií krabice na víno s logem žalobce neprokázal, že veškeré vyprodukované a deklarované víno využil k obdarování svých zákazníků. Ani k tvrzené hodnotě vína v krabici s potiskem loga nepřevyšující 500 Kč nedoložil žalobce žádnou kalkulaci zahrnující veškeré náklady na výrobu vína, byť z velké části svépomocnou, cenu lahví a krabic. Proto se krajský soud ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal věcnou souvislost nákladu vynaloženého na postřik vinné révy a polní práce s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

*V.f) Odpis hmotného majetku*

63. Výše citované judikturní závěry stran přenosu důkazního břemene v daňovém řízení jsou aplikovatelné jak pro případ uplatněných výdajů vynaložených v souvislosti s pořízením majetku formou nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, tak pro případ uplatněných výdajů formou odpisů dlouhodobého hmotného majetku dle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP. Podstata odpisů hmotného majetku spočívá v rozložení vstupní ceny tohoto majetku, dílčí částky z této ceny jsou pak uplatňovány v následujících zdaňovacích obdobích jako nákladové položky. Specifikem odpisů hmotného majetku je, že na rozdíl od výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP nemusí být vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, ale musí mít souvislost s činností daňového subjektu. Pro odepisování hmotného majetku, který byl pořízen úplatně, je nezbytné prokázání jeho pořizovací ceny daňovým subjektem, která je v těchto případech vstupní cenou podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 3. 2010, č. j. 2 Afs 3/2009-62). Podle § 29 odst. 3 ZDP technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu hmotného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání. Důkazní břemeno tíží v tomto směru jednoznačně daňový subjekt, který chce odpisy uplatňovat. Jestliže daňový subjekt není schopen vstupní cenu hmotného majetku správci daně prokázat, není oprávněn odpisy jako nákladové položky uplatňovat, a to i za situace, kdy je jeho vlastnické právo k tomuto hmotnému majetku nesporné (k tomu obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2005, č. j. 6 Afs 15/2004 – 95).
64. V projednávaném případě byl žalobce již výzvou ze dne 6. 4. 2018 správcem daně vyzván, aby prokázal vstupní cenu hmotného majetku evidovaného jako „X“ sestávající dle předloženého účetnictví žalobce z pořizovací ceny ve výši 392 472,61 Kč a technického zhodnocení ve výši 644 859,25 Kč. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce předložil dne 16. 5. 2018 inventární kartu hmotného majetku s názvem „X“ bez bližší identifikace umístění s výše uvedenou pořizovací cenou a technickým zhodnocením a datem pořízení, zařazení a zaúčtování dne 30. 11. 2010. Předložil-li současně s touto inventární kartou žalobce k prokázání pořizovací ceny odepisovaného hmotného majetku tři kupní smlouvy, z nichž vyplynulo, že na základě kupní smlouvy ze dne 17. 3. 2010 nabyl pozemky parc. č. X a X v k. ú. Drnholec za kupní cenu 220 000 Kč, na základě kupní smlouvy ze dne 20. 3. 2009 nabyl pozemek parc. č. 1643/137 v k. ú. X za 474 000 Kč a na základě kupní smlouvy ze dne 20. 3. 2009 nabyl pozemek parc. č. 1006 a stavbu bez č.p./č.e. stojící na pozemku parc. č. 1006 v k. ú. Drnholec za 176 000 Kč, pak krajský soud považuje závěr orgánů

finanční správy, že žalobce neprokázal pořizovací cenu hmotného majetku za odůvodněný, neboť z údajů o kupní ceně pozemků v předložených kupních smlouvách není zřejmá vazba na deklarovanou pořizovací cenu hmotného majetku označeného v účetnictví žalobce „X“. Ani obsah ostatního dokladu č. X ze dne 30. 11. 2010 na částku 392 472,61 Kč se souvztažným zápisem MD 021100 Dal 042000 - zařazení „X“ do užívání nedokládá přesvědčivým způsobem pořizovací cenu odepisovaného hmotného majetku, neboť se jedná pouze o interní účetní doklad žalobce, z nějž není zřejmá přímá souvislost s jakoukoliv obchodní transakcí žalobce.

65. Rovněž nelze nic vytýkat závěru orgánů finanční správy, že žalobce přesvědčivým způsobem nedoložil deklarovanou výši technického zhodnocení 644 859,25 Kč, který učinily za důkazní situace, kdy žalobce dne 5. 3. 2019 v reakci na seznámení se s kontrolním zjištěním předložil správci daně přehled obrátů na interním účtu 511410 s názvem Opravy a udržování v roce 2010 v celkové částce 252 386,60 Kč, z jehož posledního zápisu ze dne 31. 12. 2010 plynulo přeúčtování této částky na účet 042000 na základě dokladu č. 177 a dále 38 listů prvotních dokladů s datem vystavení v roce 2010 (a tyto doklady předložil znovu k odvolání jako zmiňovanou přílohu č. 9). V první řadě žalobcem deklarovaná částka technického zhodnocení nekorespondovala s dokladovanou částkou a dále vzhledem k tomu, že žalobce předložil pouze rozpis jednoho nákladového účtu z účetnictví roku 2010, nebyly orgány finanční správy schopny ověřit, že částka 252 386,60 Kč původně zaúčtovaná do nákladů skutečně neovlivnila výsledek hospodaření žalobce v roce 2010.
66. Krajský soud tedy uzavírá, že správce daně, resp. žalovaný vyzvali žalobce k prokázání vstupní ceny odepisovaného hmotného majetku sestávající se z pořizovací ceny a technického zhodnocení jako základních předpokladů pro uplatnění odpisu. Tyto skutečnosti se však žalobci prokázat nepodařilo. Nad rámec uvedených zjištění, které samy o sobě postačovaly závěru o daňové neúčinnosti odpočtu, vyjádřil správce daně v seznámení s kontrolním zjištěním pochybnosti o existenci vztahu odepisovaného hmotného majetku s označením „Sklípek – vinařství“ k zajištění zdanitelného příjmu žalobce, které vplynuly z písemného vyjádření prokuristy žalobce, že sklípek je využíván ke školení servisních techniků, obchodníků a zaměstnanců žalobce a jako reprezentační prostor žalobce, kde probíhají neformální setkání a s obchodními partnery. Čestnými prohlášeními, která žalobce předložil následně v reakci na seznámení s kontrolním zjištěním k prokázání, že se ve sklípku konala i jiná než reprezentační činnost, se správce daně zabýval v rámci ústního jednání dne 6. 2. 2020 a hodnotil je jako listinné důkazy, kterými žalobce neprokázal vstupní cenu pro uplatnění daňového odpisu ani nevyvrátil pochybnost správce daně, že předmětné prostory sloužily v roce 2014 k reprezentačním účelům žalobce. Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že případný svědecký výslech osob, které poskytly zmíněná čestná prohlášení, byl nadbytečný, neboť pro posouzení daňové neúčinnosti odpisu předmětného hmotného majetku bylo rozhodující nedoložení vstupní ceny hmotného majetku, nikoliv otázka účasti těchto osob na akcích pořádaných žalobcem v tomto objektu. Ze stejného důvodu považuje krajský soud za mimoběžnou i žalobní námitku, že v předmětných prostorách probíhaly akce související se zajištěním příjmů žalobce dokladované prezenčními listinami a knihou jízd či výroba vína, které bylo používáno jako reklamní předmět žalobce.

*V.g) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje*

67. Podstatou sporu ve vztahu k odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je otázka, zda orgány finanční správy oprávněně neuznaly žalobci odpočet výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které žalobce vynaložil v souvislosti s řešením sedmi projektů výzkumu a vývoje označených X, X, X, X a X, neboť dospěly k závěru, že žalobce neprokázal splnění formálních požadavků § 34c ZDP, především splnění podmínky sepsání a schválení projektů výzkumu a vývoje před zahájením jejich řešení.
68. Zákon o daních z příjmů obsahuje od 1. 1. 2005 ustanovení zakotvující nepřímou podporu výzkumu a vývoje prostřednictvím odečitatelné položky výzkumu a vývoje od základu daně, která dává poplatníkům daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně. Náklady na výzkum a vývoj jsou tak *de facto* uplatněny dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 ZDP a podruhé jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 ZDP. S účinností od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 byla pravidla pro uplatňování položky odčitatelné od základu daně ve formě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje obsažena v ustanoveních § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e ZDP.
69. Podle § 34c odst. 1 ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2014, *projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou 1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob, 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno, b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, g) den a místo schválení projektu, h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje. Podle odst. 2 téhož ustanovení projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.*
70. Žalobce zprvu za listinný projekt výzkumu a vývoje zpracovaný a schválený před zahájením jeho řešení označil jediný projekt ze dne 11. 12. 2013, který doložil v reakci na výzvu správce daně ze dne 11. 1. 2018. Teprve v návaznosti na výzvu ze dne 18. 5. 2018, která obsahovala podrobný popis nedostatků původně předloženého projektu, předložil žalobce dne 19. 7. 2018 Projekt vývoje příslušenství Alfa podepsaný jednatelem žalobce dne 28. 4. 2014, Projekt vývoje Beta podepsaný jednatelem žalobce dne 31. 1. 2014, Projekt příslušenství vývoje X podepsaný jednatelem žalobce dne 10. 1. 2014, Projekt vývoje příslušenství Iota podepsaný jednatelem žalobce dne 1. 8. 2014, Projekt vývoje příslušenství X podepsaný jednatelem žalobce dne 2. 5. 2014, Projekt vývoje výměníku X podepsaný jednatelem žalobce dne 1. 9. 2014 a Projekt vývoje příslušenství Zeta podepsaný jednatelem

žalobce dne 6. 1. 2014. V reakci na sdělení kontrolních zjištění předložil žalobce dne 15. 11. 2021 nové verze všech písemných projektů s vysvětlením, že předchozí verze byly pracovní a dne 5. 3. 2019 doložil projektové dokumentace k jednotlivým projektům.

71. Namítal-li žalobce, že na počátku daňové kontroly předložil pracovní verze projektů, které byly následně upravovány s ohledem na požadavky zákona o daních z příjmů, neboť tvorba projektů je proces komplexní a dlouhodobý, při kterém dokumentace vzniká postupně, pak zcela opomíjí, že se v případě listinného projektu výzkumu a vývoje podle § 34c ZDP jedná o dokument svým charakterem prospektivní, z čehož plyne, že jeho následné změny jsou v zásadě vyloučeny. Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud, zákon o daních z příjmů předepisuje řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k uznání odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a včasné předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti výslovně stanoví citovaný zákon (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48). Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoučelným. Je to výchozí předpoklad pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní, ucelený a prospektivní dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* - plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56). Celkový charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zvyšuje nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 - 20).
72. Nelze tedy správci daně vytýkat, že na základě toho, že žalobce nejdříve předložil jeden projekt výzkumu a vývoje a v reakci na výzvu sedm zcela odlišných projektů výzkumu a vývoje, učinil kontrolní zjištění, že daňový subjekt neprokázal, že měl před zahájením projektu výzkumu a vývoje vytvořen řádný projekt, který by po formální stránce byl plně v souladu s požadavky § 34c ZDP. Pochybnosti správce daně o existenci projektů výzkumu a vývoje vypracovaných a schválených před zahájením výzkumně vývojové činnosti nemohlo odstranit ani následné předložení dalších (v pořadí již třetích) přepracovaných verzí projektů výzkumu a vývoje, kde žalobce doplnil správcem daně vyjmenované nedostatky, ani předložení více variant tabulky, která srovnávala uplatněné náklady a skutečné náklady na jednotlivé projekty, ani předložení projektové dokumentace.
73. Krajský soud se plně ztotožňuje s žalovaným, že v projednávaném případě vznikly pochybnosti o naplnění formální stránky projektů, neboť existuje značná pochybnost o tom, který z postupně předkládaných dokumentů je skutečně projektem výzkumu a vývoje a zda se jedná o dokument prospektivní a nikoliv ex post dopracovaný. Tyto pochybnosti způsobil žalobce sám svým postupem v průběhu daňové kontroly, kdy dalšími doplněnými verzemi projektů reagoval na konkrétní výtky správce daně. Existovaly-li jím označené konečné verze projektů výzkumu a vývoje již před zahájením

řešení jednotlivých projektů, nic žalobci nebránilo je předložit na počátku daňové kontroly namísto verzí projektů následně označených jako pracovní.

74. Krajský soud nerozporuje úvahu žalobce, že by bylo možné k odstranění pochybností správce daně o existenci projektů výzkumu a vývoje vypracovaných a schválených před zahájením výzkumně vývojové činnosti ve verzi žalobcem označené za konečnou navrhnout výslech osoby, která byla přítomna jejich podpisu jednatelem. Takový důkaz však žalobce po celou dobu trvání daňové kontroly nenavrhl. Soud si na tomto místě dovoluje připomenout, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno a je plně v dispozici daňového subjektu, jakým důkazními prostředky bude prokazovat skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, stejně jako je plně v dispozici daňového subjektu, jaká tvrzení daňový subjekt uvede v reakci na pochybnosti správce daně vtělené do výzvy a jakými důkazními prostředky bude taková tvrzení prokazovat.
75. K námitce žalobce, že již samotné úspěšné splnění projektu dokládá splnění formálních podmínek kladených na listinný projekt výzkumu a vývoje, neboť jen naplánovaný a průběžně kontrolovaný projekt může být úspěšně završen, krajský soud uvádí, že naplnění materiálních podmínek projektu výzkumu a vývoje nemůže zhojit jeho formální nedostatky, neboť formální i materiální požadavky na projekt výzkumu a vývoje musí být splněny kumulativně. (srov. výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48). V projednávaném případě se orgány finanční správy z důvodu nesplnění formálních náležitostí správně ani nezabývaly otázkou, zda činnost žalobce dostala kvalit výzkumně vývojové činnosti.
76. Pro úplnost soud dodává, že žalovaný ve shodě se správcem daně vytkl žalobci i další formální pochybení projektů spočívající v nedostatečném vymezení cílů jednotlivých projektů a nedoložení závěrečných zpráv s hodnocením projektu. Žalobce na tato zjištění v žalobě nereagoval.
77. Krajský soud s ohledem na uvedené skutečnosti shledal jako zcela zákonné hodnocení žalovaného, že žalobcem předložené projekty výzkumu a vývoje jsou z hlediska požadavků § 34c ZDP po formální stránce nevyhovující. Pro posouzení této otázky považoval krajský soud za nadbytečné provádět důkazy ke spolupráci žalobce s výzkumnými institucemi, neboť nebyla zřejmá její souvislost s projednávanými projekty.

## VI. Závěr a náklady řízení

78. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru o nedůvodnosti podané žaloby. Proto byla žaloba zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s., a to bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., když žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
79. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na

náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### Poučení:

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

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

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Liberec 21. října 2022

Mgr. Lucie Trejbalová  
předsedkyně senátu