



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **ADOZ, s. r. o.**, Výrobní 1441, Bystřice nad Pernštejnem, zast. advokátkou JUDr. Alicí Kluzákovou, Za Poříčskou bránou 365/21, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2019, čj. 25119/19/5200-11435-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2021, čj. 31 Af 64/2019-158,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (správce daně) dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 6. 2018 a třetím ze dne 8. 3. 2019 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob, a to za období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Současně těmito dodatečnými platebními výměry správce daně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále. Konkrétně správce daně žalobkyni neuznal náklady zahrnuté do základu daně, a to náklady na reklamu a propagaci (akce Jezerka), náklady na opravu světel a licenční poplatky za používání ochranné známky.

[2] Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 6. 2019 zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

II. Kasační řízení

Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítla, že krajský soud nesprávně posoudil rozložení důkazního břemene u uplatněných nákladů na reklamu a propagaci (akce Jezerka). Pochybnost správce daně sama o sobě nepředstavuje unesení jeho důkazního břemene. Správce daně měl důkazy, které stěžovatelka předložila, vyvrátit, resp. uvést skutečnosti, které založily jeho pochybnosti. To se však nestalo. Správce daně tedy nemohl dovést, že sporné náklady nelze uznat jako náklady vynaložené k dosažení a zajištění zdanitelných příjmů, ale jako výdaj na reprezentaci podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Pokud by NSS dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno, stěžovatelka k tomu namítá, že správce daně řádně nehodnotil předložené důkazy a neposoudil je jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Rovněž uvedla, že správce daně nepostupoval v souladu se základními principy správy daní a podle zákonného postupu (nešetřil práva daňových subjektů a nezjišťoval skutkový stav nezávisle na tom, zda to bude ku prospěchu či neprospěchu daňového subjektu). Krajský soud např. uvedl, že stěžovatelka nedoložila jednání se svými partnery. Stěžovatelka ovšem předložila konkrétní seznam osob. Stěžovatelka také nesouhlasí s tím, že nedoložila prezentování produktů. Doložila totiž fotografie, z nichž je tato skutečnost zřejmá. Pokud měl správce daně stále pochybnosti, jevil se jako nejvhodnější postup předvolání obchodních partnerů, případně i zaměstnanců stěžovatelky. To by odpovídalo zásadě hospodárnosti řízení.

[5] Podle stěžovatelky jsou výdaje, které uplatnila na akci Jezerka, daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to i přes závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 16. 4. 2015, čj. 5 Afs 87/2014-50. Stěžovatelka se domnívá, že § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů je třeba podrobit detailnějšímu výkladu a posoudit jeho účel. Stěžovatelkou uplatněné náklady odpovídají spíše definici reklamy popsané v rozsudku NSS ze dne 4. 8. 2005, čj. 5 Afs 152/2004-55.

[6] Stěžovatelka se domnívá, že krajský soud také nesprávně posoudil uplatnění nákladů na opravu světel. Podle stěžovatelky se jedná o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nikoli o technické zhodnocení. To detailně popsala.

[7] Stěžovatelka rovněž namítla, že krajský soud i finanční orgány nesprávně posoudily rozložení důkazního břemene a postup správce daně, v důsledku čehož nesprávně vyhodnotily také uplatnění licenčních poplatků. Uvedené stěžovatelka podrobně popsala. Stěžovatelka rovněž připomněla, že daňové řízení je ovládáno zásadou souladu skutečného stavu se stavem formálně právním. Zásadní je přitom fakticita předmětu plnění. Stěžovatelka je přesvědčena, že v této věci dostatečně prokázala faktický stav a zhojila formální právní nedostatky.

pokračování

[8] Stěžovatelka navrhla, aby NSS napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně aby zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný uvedl, že správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k existenci důvodných pochybností. To správce daně jednoznačně unesl. Správce daně vznesl důvodné pochybnosti ohledně stěžovatelkou uplatněných nákladů na reklamu a propagaci při akci Jezerka. Stěžovatelka tyto pochybnosti nevyvrátila. Správce daně neměl povinnost postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví stěžovatelky zaznamenány v rozporu se skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2013, čj. 8 Afs 75/2012-46). Z předložených důkazních prostředků vyplynulo, že celá akce měla reprezentativní charakter společenského setkání. Žalovaný upozornil, že přestože je jeho povinností zjistit rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně co nejdůkladněji, daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě. Pokud stěžovatelka tvrdí, že účelem akce Jezerka bylo budování pozice značky apod., nemá toto tvrzení oporu v provedeném dokazování.

[10] K nákladům na osvětlení žalovaný konstatoval, že stěžovatelka předložila takové důkazy, z nichž plyne, že se jednalo o náklady na technické zhodnocení, nikoli o náklady na opravu světel a elektriky. Stěžovatelka neprokázala, jaký byl stav před provedení daných prací a po něm (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2009, čj. 5 Afs 44/2008-57).

[11] Žalovaný dále popsal, na základě čeho mu vznikly pochybnosti o uplatněných nákladech na licenční poplatky. Tyto pochybnosti se nepodařilo stěžovatelce rozptýlit.

[12] Podle žalovaného daňové řízení ani řízení před krajským soudem nejsou zatížena žádnou vadou a finanční orgány i krajský soud rozhodly v souladu se zákonem a na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu. Navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

Replika

[13] Stěžovatelka uvedla, že nepolemizuje o tom, zda jsou náklady na akci Jezerka daňově uznatelné. O tom je přesvědčena. Namítá, že ačkoli řádně doložila důkazy, žalovaný stále tvrdí, že mu vznikly pochybnosti. Tyto pochybnosti ale nekonkretizuje v návaznosti na důkazy stěžovatelky. Stěžovatelka zopakovala, že předloženými důkazy prokázala, že akce Jezerka byla organizována k budování pozice značky a jména stěžovatelky a propagace jejích produktů.

[14] Stěžovatelka dále nesouhlasí se žalovaným, že je povinna dokládat každou jednotlivou opravu či údržbu. To není z povahy věci možné a představuje to přepjatý formalismus. Stěžovatelka by v opačném případě musela několikrát měsíčně pořizovat fotografie a podrobnou dokumentaci pro každou dílčí opravu. Vzhledem k charakteru opravy osvětlení je zřejmé, že se nejednalo o technické zhodnocení.

[15] Stěžovatelka rovněž opět přiblížila svůj pohled k nákladům na licenční poplatky.

[16] Stěžovatelka se také opět vyjádřila k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, což konkretizovala na projednávané věci.

III. Právní hodnocení

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Kasační námitky se v podstatné míře týkají problematiky důkazního břemene. NSS proto nejprve shrne základní východiska k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

[19] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení je tedy postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné a správné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. V případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu zpět na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. Podaří-li se správci daně pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt; ten je pak povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla prokazovat sporné skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, obdobně též usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS, či například rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, a navazující judikatura). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale jen k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.).

Náklady na reklamu a propagaci

[20] Stěžovatelka zahrнула do základu daně zajištění setkání s klienty a školení jako daňově účinné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně naopak dovodil, že se jednalo o reprezentaci ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.

[21] Stěžovatelka uspořádala akci nazvanou jako společenské setkání u příležitosti výročí 20 let od založení společnosti ADOZ (tzv. akce Jezerka). Dovětek k akci zněl „*ADOZ – 20 let – akce pro klienty – společenské setkání – prioritou je relaxovat, užívat si a zkoušet zajímavé aktivity (střelba, golf apod.)*“. Správce daně zjistil, že při akci přivítaly hosty hostesky, během večera probíhaly společenské aktivity jako kulečník, bowling, laserová střelnice, golfové

pokračování

trenažer, hra BINGO, fotokoutek, sauna, vířivka. Průběh večera byl moderován, k poslechu a tanci hrála hudební skupina a DJ, uskutečnilo se umělecké vystoupení kouzelníka R. B., zajištěno bylo rovněž ubytování. Během společenského večera bylo představeno nové logo stěžovatelky. Správce daně na základě zjištěných skutečností dovodil, že se jednalo o reprezentaci stěžovatelky. Stěžovatelka k tomu uvedla, že pro zákazníky uspořádala školení spojené s prezentací historie společnosti, dosažených úspěchů, nové strategie a firemního stylu, nových vizí a směrů, kterými se bude společnost dále rozvíjet, nově zaváděných komodit. Při společenských akcích proběhla neformální jednání. Stěžovatelka dále sdělila, že se jednalo o akci pro klienty, jejímž účelem bylo budovat pozici značky či jméno firmy ve společnosti v boji s konkurencí. Účastníci akce si odnášejí zážitky, čímž je posilován budoucí potenciál společnosti dosahovat příjmy. Stěžovatelka připomněla, že veškerá vystoupení byla doprovodná. Nejednalo se např. o koncert nebo o sportovní utkání. Stěžovatelka předložila další fotodokumentaci, z níž mělo být zřejmé, že vystoupení měla za úkol podpořit návštěvnost této propagační akce, a nikoli poskytnout benefity jejím účastníkům. K tomu stěžovatelka doložila seznam účastníků a fotodokumentaci. Správce daně dospěl k závěru, že seznam účastníků není dostačující k odstranění pochybností a předložené fotografie pouze dokládají společenské setkání, které uváděl moderátor, hry a hudební doprovod. Z videozáznamu z akce od dodavatele služeb správce daně zjistil, že v průběhu večera neproběhlo žádné školení.

[22] Mezi pojmem reprezentace a reklama je tenká hranice a je třeba vždy v konkrétním případě vzhledem k jeho okolnostem přihlédnout k tomu, zda se jedná o náklady na reklamu, které lze uplatnit jako daňově účinné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebo o náklady na reprezentaci, které podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů daňově účinné nejsou.

[23] Podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dar; 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.

[24] Výčet výdajů na reprezentaci v uvedeném ustanovení je pouze demonstrativní a zákon sám nedefinuje, co se reprezentací rozumí. Citované ustanovení dává určitý rámec pro vymezení obsahu daného pojmu pro daňové účely a definuje jeho charakteristické rysy. Z případů zde uvedených je zřejmé, že se jedná typově o plnění určená ke spotřebě nebo obdarování konkrétní osoby, tedy plnění v daném případě stěžovatelem poskytnutá, a to ať již ve formě dopravy, vstupného nebo stravování (viz rozsudky NSS ze dne 16. 4. 2014, čj. 5 Afs 87/2014-50, ze dne 4. 8. 2005, čj. 5 Afs 152/2004-55, ze dne 23. 8. 2005, čj. 5 Afs 170/2004-59, ze dne 27. 10. 2004, čj. 2 Afs 6/2004-67, či ze dne 23. 6. 2022, čj. 7 Afs 53/2020-30). V uvedených rozsudcích NSS jako náklady na reprezentaci uznal rauty, občerstvení, ubytování či pronájem motokárové dráhy. Jednalo se o plnění, která byla určena k přímé spotřebě nebo k obdarování. Je třeba zdůraznit, že zatímco u jednoho poplatníka může být uskutečněný výdaj daňově uznatelný, u jiného neobstojí, stejně tak je

nutno posuzovat i dary poskytnuté na reprezentaci, výdaj uskutečněný na reklamu apod. (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2005, čj. 5 Afs 170/2004-59).

[25] Při posuzování výdajů na reklamu a propagaci podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je vždy nutné posuzovat podmínky, za jakých byly vynaloženy (viz rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2012, čj. 7 Afs 76/2011-80, č. 2749/2013 Sb. NSS). Reklamu je nutno hodnotit ve světle přesvědčovacího procesu, při kterém jsou hledáni především noví uživatelé zboží a služeb (viz rozsudek NSS ze dne 1. 11. 2007, čj. 7 Afs 10/2007-55). Pokud má být pod náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zahrnuto školení, mohou být daňově uznatelné pouze výdaje vynaložené na pronájmy za účelem školení, příp. za jiným účelem, který podle racionálního předpokladu v době, kdy byly vynaloženy, mohly vést k, byť nepřímému, zvýšení příjmů (srov. rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2005, čj. 5 Afs 170/2004-59, ze dne 16. 4. 2015, čj. 5 Afs 87/2014-50, či ze dne 28. 6. 2012, čj. 7 Afs 76/2011-80).

[26] V projednávané věci na základě zjištěných skutečností správce daně dovodil, že akce Jezerka namísto reklamy a propagace měla spíše charakter reprezentativního společenského večera. Dovožoval to z jednotlivých výdajů na daný večer a z videozáznamu večera, který mu poskytl dodavatel stěžovatelky. Podle stěžovatelky na dané akci proběhlo školení ohledně - stručně řečeno - nových strategií a vizí společností. Nadto stěžovatelka tvrdí, že tuto akci uspořádala za účelem neformálních obchodních jednání. I přes tato tvrzení správce daně přetrvaly pochybnosti. Z fotografií předložených stěžovatelkou je podle jeho názoru zřejmé, že se jednalo o společenskou akci, podle videozáznamu žádné školení na akci neproběhlo. Seznam účastníků podle správce daně rovněž nedokládá skutečnosti tvrzené stěžovatelkou.

[27] NSS je shodného názoru jako finanční orgány a krajský soud. Celý průběh akce Jezerka nasvědčuje tomu, že se jednalo o společenskou reprezentativní událost, která byla určena k přímé spotřebě obchodních partnerů stěžovatelky, a nejednalo se o propagaci konkrétních výrobků či služeb stěžovatelky. To vše podporuje pojetí akce, včetně jejího názvu a podnázvu, z něhož je zřejmé, že účelem této akce byla v první řadě zábava hostů, a nikoli navazování obchodních vztahů. Individuální okolnosti tohoto případu tedy nasvědčují tomu, že se jednalo o náklady na reprezentaci podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.

[28] NSS nesouhlasí se stěžovatelkou, že by správce daně neunesl své důkazní břemeno. Jeho povinností bylo popsat konkrétní pochybnosti o účetním případě a uvést, co má za neprokázané, tj. zda se jedná o výdaje na reklamu a propagaci. To správce daně splnil. Správce daně přitom také konkrétně popsal, z čeho své závěry dovozuje (videozáznam, podnázev akce, fotografie atd.). Tímto správce daně unesl své důkazní břemeno v daňovém řízení, které bylo v podrobnostech rozepsáno výše. Správce daně rovněž vysvětlil, proč předložené důkazy neprokazují skutečnosti, které tvrdila stěžovatelka. Tyto důkazy neprokázaly, že se na akci Jezerka konalo školení či jednání s obchodními partnery.

[29] Stěžovatelka namítla, že na základě předloženého seznamu účastníků akce Jezerka měl správce daně provést výslechy obchodních partnerů o průběhu akce. NSS konstatuje, že to nebylo povinností správce daně. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací a správce daně se svého břemene zbaví v případě, kdy prokáže konkrétní pochybnosti

pokračování

o účetním případě. To se v projednávané věci stalo. Jestliže stěžovatelka chtěla prokázat to, že na akci Jezerka proběhlo školení a neformální jednání obchodních partnerů, na základě výsledků hostů, měla to správci daně navrhnout. Správce daně nebyl povinen si takový návrh dovozovat jen z toho, že stěžovatelka předložila seznam účastníků akce.

[30] Stěžovatelka také namítala, že pokud by takovou akci, při které by proběhla prezentace a jednání s obchodními partnery, uspořádala v zasedací místnosti, kterou by musela pronajmout, a dále zajistit hostesky, moderátora atd., zcela jistě by to bylo posouzeno jako náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. NSS k tomu připomíná, že na každý případ je nutné pohlížet individuálně vzhledem ke konkrétním okolnostem věci. Zcela jistě je rozdíl mezi poklidnou akcí, při které proběhne prezentace výrobků s následným obchodním jednáním, a pompézní akcí s hudebním doprovodem, soutěžemi apod., jejíž podtitul je, že jejím účelem je se pobavit a zrelaxovat, jak tomu bylo v projednávané věci.

[31] NSS neshledal pochybení správce daně v hodnocení důkazů. Hodnotil je jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. U předložených fotografií dovodil, že akce Jezerka byla společenská akce s hudebním doprovodem, moderátorem, soutěžemi atd. Pokud s tímto závěrem stěžovatelka nesouhlasila, měla správci daně doložit konkrétní fotografie, z nichž vyvozuje to, že na akci proběhla prezentace jejích výrobků, jak tvrdí v kasační stížnosti. Stěžovatelka však závěr správce daně tímto či jiným způsobem nevyvrátila.

Oprava světel

[32] Správce daně neuznal stěžovatelce náklady na opravu světel jako daňově účinné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle jeho názoru se jednalo o technické zhodnocení podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů. To, co se rozumí technickým zhodnocením pro daňové účely, je stanoveno v § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[33] Stěžovatelka se domnívá, že unesla své důkazní břemeno, neboť předložila fakturu včetně jejích příloh, v níž byl rozpis použitých materiálů a prací, a dále fotodokumentaci. Stěžovatelka taktéž namítla, že nemůže dokládat každou dílčí opravu. Konstatovala rovněž, že její sklady jsou rozsáhlé, a je proto samozřejmé, že finanční náklady na opravu osvětlení budou vysoké. Stěžovatelka také popsala, co se rozumí opravou a technickým zhodnocením. Podotkla, že o opravu se bude jednat i tehdy, pokud změna technických parametrů nutně přináší technický pokrok. Podle názoru stěžovatelky je posun zásuvek (resp. v některých částech jiná dráha vedení kabeláže) vyvolán přirozeným technickým pokrokem.

[34] Podle finančních orgánů stěžovatelka neprokázala stav skladů před zahájením oprav. Z fotografií, které pořídil správce daně, vyplývá, že na stropě skladů byly nainstalovány nové rozvody pro osvětlení a nová osvětlovací tělesa, nové zásuvky a rozvody na stěnách. Současně jsou patrné stopy po původních rozvodech. Tvrzení stěžovatelky o částkách přefakturovaných pronajímateli skladů podle finančních orgánů neprokázaly, že jiné stavební práce lze považovat za opravy (pozn. NSS - podle nájemní smlouvy náklady na běžné opravy nesla stěžovatelka).

[35] V posuzované věci není nutné se detailně zabývat tím, co je oprava a technické zhodnocení věci pro daňové účely. NSS proto v tomto ohledu odkazuje na výklad krajského soudu v bodě 46 napadeného rozsudku. V projednávaném případě je sporné to, zda stěžovatelka prokázala stav před úpravou skladů. Na základě této skutečnosti by mohlo být zjištěno, zda se v dané věci jedná o opravu, či technické zhodnocení skladů. Podle judikatury NSS provedené práce nelze posuzovat pouze z toho hlediska, jak jsou nazvány, ale je nutné především zkoumat jejich faktický dopad. V opačném případě by se jednalo o přílišný formalismus. Daňový subjekt proto musí prokázat stav nemovité věci po provedení úpravy, a konfrontovat ho se stavem, v němž byla před jejím provedením (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006-87, či ze dne 11. 12. 2008, čj. 8 Afs 15/2008-139).

[36] Správce daně po prohlídce skladu nabyt dojmu, že se nejednalo o běžnou opravu, ale spíše o technické zhodnocení. Z tohoto důvodu pak vyzval stěžovatelku k odstranění těchto pochybností. Stěžovatelka však nedoložila správci daně stav skladů před započítáním úprav.

[37] V projednávané věci tedy není podstatné se zabývat tím, zda oprava v důsledku technického pokroku představuje i technické zhodnocení skladů, či tím, zda posunutí zásuvek apod. představuje opravu, nebo technické zhodnocení věci v kontextu projednávaného případu. Podstatné pro projednávaný případ je to, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání stavu skladů před započítáním úprav. Stěžovatelka měla více možností, jak toto důkazní břemeno unést (např. doložit stav před započítáním oprav nebo doložit použité materiály a provedené práce). To neučinila, resp. učinila nedostatečně. Náklady na opravu světel proto správce daně správně neuznal jako daňově účinné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[38] Konkrétně lze uvést, že stěžovatelka předložila správci daně fakturu a rozpis prací a materiálu, který spočíval ve vyčíslení materiálů a provedených montážních prací. Poté správce daně navštívil sklady a provedl fotodokumentaci. Správce daně následně stěžovatelce sdělil, že i po opětovném zhlédnutí skladů jeho pochybnosti přetrvávají. Vzhledem k tomu, že se jednalo o komplexní úpravu skladů, jak sama uváděla stěžovatelka, a vzhledem k získané fotodokumentaci vyzval správce daně znovu stěžovatelku k tomu, aby doložila stav před započítáním úprav. To stěžovatelka neučinila, a proto neunesla své důkazní břemeno a správce daně náklady na opravu světel neuznal jako daňově účinné.

Licenční poplatky za používání ochranných známek

[39] Finanční orgány neuznaly stěžovatelce jako daňově účinné náklady na licenční poplatky za používání ochranných známek, neboť se podle jejich názoru nejednalo o náklad vynaložený na dosažení a zajištění zdanitelných příjmů.

[40] Z daňového spisu vyplynulo, že podle „*Letter of intent*“ ze dne 31. 10. 2012 měla společnost KP INDUSTRY INVEST LIMITED zájem stát se společníkem stěžovatelky a postupně odkoupit od majitele Martina Lišky 100% podíl (Martin Liška je současně jednatel stěžovatelky). Podle citovaného dokumentu měl být nejprve odkoupen podíl ve výši 25 % za 100 000 000 Kč s následnou opcí na 75% podíl za cenu 10 000 eur s tím, že Martin Liška převede na tuto společnost ochrannou známku č. 214092 a společnost KP INDUSTRY následně uzavře se stěžovatelkou licenční smlouvu. Po splacení kupní ceny za 100% podíl

pokračování

bude ochranná známka převedena zpět Martinu Liškovi, který ji vloží jako vklad do základního kapitálu stěžovatelky a získá další podíl ve stěžovatelce. Správci daně vznikly pochybnosti u placení licenčních poplatků od doby, kdy se stala společnicem stěžovatelky společnost KP INDUSTRY. Poté totiž proběhly transakce, které ve svém důsledku vedly ke snižování základu daně. Pochybnosti správce daně byly umocněny tím, že společnost KP INDUSTRY neměla žádnou obchodní historii.

[41] Stěžovatelka se společností KP INDUSTRY uzavřela dne 28. 1. 2013 licenční smlouvu k ochranné známce č. 214092. Podle licenční smlouvy právo užívat ochrannou známku vzniká dnem zápisu licenční smlouvy do rejstříku ochranných známek. Licenční smlouva byla do rejstříku ochranných známek zapsána dne 28. 2. 2013. Z daňového spisu rovněž vyplynulo, že stěžovatelka v průběhu roku 2012 objednala realizaci nového logotypu. Stěžovatelka uzavřela licenční smlouvu, přestože dne 1. 2. 2013 na firemní akci Jezerka představila své nové logo a od tohoto dne stěžovatelka používá nové označení. Ochranná známka č. 343338, jež se vztahuje k nově zpracovanému logu stěžovatelky, byla zapsána do rejstříku ochranných známek dne 7. 1. 2015 na základě přihlášky podané dne 4. 10. 2013. Správce daně tedy zjistil, že používání nové ochranné známky nebylo od 1. 2. 2013 do 6. 1. 2015 vázáno žádnou licenční smlouvou. Na základě průzkumu, jaké označení stěžovatelka používá, správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka ode dne 1. 2. 2013 používá pouze nové označení. Od této doby nevyužívá starou ochrannou známku. Správce daně rovněž zjistil, že dříve měla stěžovatelka uzavřenou licenční smlouvu na starou ochrannou známku s Martinem Liškou. Stěžovatelka také tvrdila, že nová ochranná známka je modernizací staré ochranné známky.

[42] Správce daně dále uvedl, že mu byla předložena pouze licenční smlouva ze dne 28. 1. 2013, a to bez jakýchkoli dodatků. To odporuje tvrzení stěžovatelky, že považuje novou ochrannou známku za modernizaci staré ochranné známky.

[43] Stěžovatelka později předložila dodatek č. 1 ze dne 7. 1. 2015 k licenční smlouvě, podle něhož je nová ochranná známka č. 343338 modernizací staré ochranné známky č. 214092. Podle dodatku nabývá smlouva účinnosti jejím podpisem. Podle stěžovatelky je zápis licenční smlouvy do rejstříku ochranných známek podmínkou účinnosti smlouvy vůči třetím osobám, nikoli podmínkou účinnosti smlouvy jako takové. Předchozí užívání nové ochranné známky před jejím zápisem bylo v souladu s licenční smlouvou, neboť nová ochranná známka je modernizací staré ochranné známky. Postačilo, pokud taková dohoda byla uzavřena pouze ústně. Stěžovatelka poté také doložila fotodokumentaci, podle které byla stará ochranná známka používána i po akci Jezerka.

[44] Podle správce daně tvrzení o tom, že zápis licenční smlouvy do rejstříku ochranných známek je podmínkou účinnosti vůči třetím osobám, je v přímém rozporu s tím, co bylo sjednáno v licenční smlouvě. Dodatek č. 1 k licenční smlouvě byl podepsán 7. 1. 2015 a do rejstříku ochranných známek zapsán nebyl. K předloženým fotografiím správce daně uvedl, že v ojedinělých případech byla používána obě označení současně.

[45] Dodatek č. 1 byl zapsán do rejstříku ochranných známek dne 20. 9. 2017 na základě žádosti ze dne 15. 9. 2017.

[46] Z daňového spisu dále vyplynulo, že úhrady licenčního poplatku byly hrazeny na jiný než sjednaný účet podle licenční smlouvy a jeho držitelem sice byla společnost KP INDUSTRY, ale osobou, která otevřela tento účet a disponovala oprávněním nakládat s tímto účtem, byl Martin Liška, jednatel stěžovatelky a původní majoritní vlastník stěžovatelky. Po přijetí úhrad licenčních poplatků na tento účet byly připsané peněžní prostředky obratem přeposílány na účet Martina Lišky.

[47] Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka v období let 2013 a 2014 nevyužívala starou ochrannou známku a že používání nové ochranné známky nebylo od 1. 2. 2013 do 6. 1. 2015 vázáno žádnou licenční smlouvou, kterou by stěžovatelka uzavřela se společností KP INDUSTRY. Správce daně také dospěl k závěru, že sama stěžovatelka vyvíjela aktivity k vytvoření a používání nového loga. Na jednu stranu stěžovatelka popisuje, že nová ochranná známka je modernizací staré ochranné známky a předkládá k tomu dodatek č. 1, který je rozšířením předmětu licenční smlouvy. Na druhou stranu stěžovatelka hovoří o dvou rozdílných ochranných známkách. Navíc stěžovatelka předložila dodatek č. 1 až poté, co byla vyzvána k odstranění pochybností. Tento dodatek byl zaregistrován do rejstříku ochranných známek teprve v roce 2017. Správce daně rovněž zjistil nestandardní postupy a platby na jiný účet.

[48] Stěžovatelka v daňovém a následně soudním řízení uváděla, že v důsledku administrativního pochybení byla nová licenční smlouva ze dne 7. 1. 2015 (dodatek č. 1) zapsána do rejstříku ochranných známek až v roce 2017. Do doby, než byla nová ochranná známka zapsána do rejstříku ochranných známek, používala stěžovatelka nové označení na základě nepsané dohody za shodných podmínek, které byly stanoveny v licenční smlouvě. Stěžovatelka dále v žalobě uvedla, že strany zhojily namítaný nedostatek účinnosti licenční smlouvy (konkrétně měla na mysli dodatek č. 1) dodatkem k licenční smlouvě ze dne 2. 10. 2017. Strany se dohodly, že článek IV odst. 3 licenční smlouvy se mění tak, že smlouva nabývá účinnosti od podpisu smlouvy s tím, že tato změna je účinná od 28. 1. 2013. Strany si tedy dohodly zpětnou účinnost změněného ustanovení. Tímto byl skutkový stav napraven i po formální stránce.

[49] NSS konstatuje, že v průběhu daňového řízení bylo zjištěno mnoho pochybností (nestandardností), které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které se stěžovatelce nepodařilo zpochybnit. Stěžovatelka se snažila ucelený systém indicií, které zjistil správce daně, zpochybnit na základě argumentace a skutečností, jež se vyvíjely na základě zjištění správce daně. Stěžovatelka nepředložila ucelený komplex skutečností, které by vyvrátily verzi správce daně. Stěžovatelka se pouze snaží zpochybnit jednotlivé indicie, ze kterých si správce daně vytvořil celkový obraz věci. NSS souhlasí se závěry finančních orgánů a krajského soudu, že argumentace stěžovatelky je účelová, vždy ji přizpůsobila vývoji věci. Tento rozměr stěžovatelka nevzala v úvahu při formulaci svých námitek. Stále setrvává na tom, že finanční orgány ani krajský soud nevzaly v potaz podstatné skutečnosti. To ovšem není pravda. Finanční orgány i krajský soud vše poctivě zvážily, a to jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Jejich objektivně vzniklé pochybnosti o daných obchodních transakcích však stěžovatelka nerozptýlila.

pokračování

[50] NSS se dále stručně vyjádří k jednotlivým námitkám, které se opakují již od daňového řízení.

[51] Stěžovatelka namítla, že v dané věci unesla důkazní břemeno. Předložila velké množství podkladů, které byť ne zcela perfektně, ale fakticky odráží uskutečněné obchodní transakce, jejich povahu a účel. To správce daně nevzal v úvahu.

[52] NSS k této námitce konstatuje, že finanční orgány i krajský soud vzaly v úvahu vše, co stěžovatelka tvrdila a předkládala, a náležitě vysvětlily, proč její verze neobstojí v kontextu celého případu. Stěžovatelka napadala jednotlivé dílčí závěry správce daně, aniž předložila ucelený přehled věci tak, jak učinil správce daně. Ze shrnutí skutkového stavu je také zřejmé, že se stěžovatelka pouze snažila zpochybnit vždy dílčí závěr správce daně. Dokládala vše až postupně (např. dodatek č. 1, přestože, pokud by existoval již dříve, mohla ho správci daně předložit již v průběhu daňové kontroly), její argumentace se vyvíjela až v reakci na zjištěné skutečnosti správcem daně (např. zpětná účinnost používané ochranné známky) atd. Na věc je třeba pohlížet ovšem z celkového pohledu, a nikoli jen „vypíchnout“ některé skutečnosti.

[53] Podle stěžovatelky neexistence licenční smlouvy k nové ochranné známce, resp. k jejímu prototypu a grafickému a slovnímu zobrazení, nemůže jít k její tíži, neboť skutkový stav a jeho účel dokládají, že takové ujednání existovalo. Pro odstranění pochybností následně stěžovatelka a společnost KP INDUSTRY uzavřely dodatek k licenční smlouvě ze dne 2. 10. 2017, kterým byla sjednána zpětná účinnost používání nové ochranné známky ke dni 28. 1. 2013. To odpovídá autonomii stran a také judikatuře NS (rozsudky ze dne 15. 6. 2005, sp. zn. 32 Odo 705/2005, či ze dne 22. 8. 2007, sp. zn. 28 Cdo 3033/2005), podle které mohou zpětně působit účinky právního jednání i podle dohody smluvních stran.

[54] Stěžovatelka namítla, že nejednala účelově, pokud uzavřela dodatek k licenční smlouvě ze dne 2. 10. 2017. Stěžovatelka tím napravila formální stránku věci, která plně odráží ekonomický a faktický stav. Odkázala na rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2015, čj. 5 Afs 38/2014-37, podle kterého při výkladu smluvních ujednání je třeba dát přednost vůli smluvních stran, přičemž i z neplatného právního jednání podle soukromého práva mohou plynout daňové důsledky. Stěžovatelka se domnívá, že řádně doložila okolnosti transakce, změny loga a jeho užívání. Přestože mohla být ústní nepojmenovaná dohoda neplatná, bylo na základě ní plněno, plnění není žádnou ze smluvních stran zpochybněno a následně byly tyto ekonomické transakce zhojeny na základě dodatku k licenční smlouvě ze dne 2. 10. 2017.

[55] K dalším závěrům krajského soudu stěžovatelka uvedla, že není sporné, zda mohla uzavřít licenční smlouvu k nové ochranné známce. Je však zřejmé, že před touto smlouvou byla sjednána dohoda o užívání neregistrovaného grafického znázornění nové ochranné známky. Tato dohoda měla obdobou povahu jako licenční smlouva. Stěžovatelka podotkla, že je podstatný faktický stav věci a vůle stran. Dále dodala, že v obchodních vztazích je běžná změna loga a s tím spojená veřejnoprávní ochrana. Zápis ochranné známky není otázkou dnů. Po tuto dobu je nutné upravit právní vztahy.

[56] Stěžovatelka namítla, že dohoda o užívání grafického znázornění nebyla uzavřena jako dodatek k licenční smlouvě. Následně se strany dohodly, že nebudou uzavírat novou smlouvu, ale uzavřou dodatek ke smlouvě. Ústní dohoda o užívání grafického znázornění byla nepojmenovaná smlouva, která nemusí mít podle právní úpravy před rokem 2014 písemnou formu.

[57] Výše uvedenými námitkami se zabývaly finanční orgány i krajský soud. Stěžovatelka vývoji věci postupně přizpůsobovala svou argumentaci. Nejprve přišla s dodatkem č. 1 k licenční smlouvě, poté začala hovořit o tom, že podmínkou účinnosti licenční smlouvy není její zápis do rejstříku ochranných známek. Dále začala uvádět tvrzení o ústní dohodě, o zpětné účinnosti smlouvy atd. Stěžovatelka ovšem přehlíží fakt, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, že užívala starou ochrannou známku i po akci Jezerka, a o tom, kdo je vlastníkem nové ochranné známky. Byla to totiž stěžovatelka, kdo zadal a zaplatil vytvoření nového loga. Proto je pochybné, proč by za takové logo, které si nechala zhotovit pro sebe, měla platit licenční poplatky. Tyto pochybnosti stěžovatelka nerozptýlila. K těmto skutečnostem dále přistupuje fakt, že podle licenční smlouvy je možné ji měnit jen na základě písemných dodatků a smlouva je účinná zápisem do rejstříku ochranných známek. Podle toho, co stěžovatelka později uváděla, to ovšem znamená, že se sama neřídila svým smluvním ujednáním, když na svou obranu předkládá tvrzení o ústních dohodách a zpětných účinnostech smlouvy. V kontextu celého případu tyto skutečnosti jsou však pochybné a jeví se účelové. Stěžovatelce se jimi také nepodařilo vyvrátit již uvedené pochybnosti správce daně. Neunesla tak své důkazní břemeno a náklady na licenční poplatky jí nemohly být uznány jako daňově účinné.

[58] Stěžovatelka namítla, že není pravda, že by neužívala starou ochrannou známku. To dokládala fotografiemi.

[59] K této námitce NSS jen zopakuje, že stěžovatelka v masivní míře po akci Jezerka začala používat nové logo. Pokud na některých věcech zůstalo staré logo, jednalo se o věci, které byly starší a nemělo by smysl na nich logo vyměňovat, bylo složitější na nich logo ze dne na den vyměnit nebo se nejednalo o věci, které by z ekonomického hlediska byly významné.

[60] Podle stěžovatelky není pravda, že by jednala účelově a že by antedatovala jakékoli dokumenty. K tomu nejsou důkazy, správce daně vychází pouze ze spekulativních úvah. Dodatek č. 1 k licenční smlouvě je dvoustranné právní jednání a jeho uzavření potvrzuje i společnost KP INDUSTRY.

[61] NSS uvádí, že přímé důkazy k této skutečnosti neexistují. Avšak z vyznění celého případu je podivné, že se z ničeho nic objevil dodatek č. 1, který před tím stěžovatelka mohla předložit a nepředložila. Stěžovatelka rovněž tvrdila, že v rejstříku ochranných známek tento dodatek nebyl zapsán v důsledku administrativního nedopatření. To vše stěžovatelka dokládala až poté, co ji správce daně konfrontoval s tím, že licenční smlouva musí být uzavřena v písemné formě a podle licenční smlouvy je třeba k její účinnosti zápis v rejstříku ochranných známek.

pokračování

[62] Stěžovatelka uvedla, že nemá pochyb o vlastnictví nové ochranné známky. O vlastnictví spekulují pouze finanční orgány a krajský soud. Pokud měl správce daně pochybnosti, měl je doložit. Stěžovatelka nemohla doložit nabytí vlastnického práva k nové ochranné známce, neboť nikdy nebyla jejím vlastníkem. Vlastnictví k nové ochranné známce plyne z rejstříku ochranných známek a z potvrzení kyperské daňové správy. To správce daně nevzal v úvahu. Stěžovatelka uvedla, že bylo zcela nezbytné uzavřít licenční smlouvu, neboť stará ochranná známka má kombinovanou povahu a bylo nutné zajistit kontinuitu označování. Stěžovatelka také doložila účel obchodu a celé transakce vstupu KP INDUSTRY do stěžovatelky. Ochranná známka měla funkci zajištění.

[63] Stěžovatelka má zajisté pravdu, pokud uvádí, že nemůže dokládat nabytí vlastnictví věci druhou osobou. Nebere však v úvahu, že v projednávané věci správce daně zjistil, že vytvoření nového loga zadala a zaplatila stěžovatelka. Z tohoto důvodu vyzval správce daně stěžovatelku k tomu, aby doložila nabytí vlastnictví společností KP INDUSTRY. Tuto základní skutečnost, ze které správce daně vycházel, stěžovatelka ve své námitce nevzala v úvahu.

[64] Stěžovatelka namítla, že je lhostejné, kdo má dispoziční oprávnění k účtu. Stěžovatelka nemohla zasahovat do obchodních vztahů společnosti KP INDUSTRY.

[65] S tímto lze se stěžovatelkou také souhlasit. Tato nestandardnost ovšem v projednávané věci pouze dokreslila celou povahu obchodní transakce. Nejednalo se o stěžejní argument, ale o podpůrný argument. Pouze na základě této skutečnosti by správce daně obchodní transakci nemohl zpochybnit. Pokud licenční poplatky stěžovatelka platila na účet společnosti KP INDUSTRY, který byl jiný, než byl uveden v ujednání mezi stěžovatelkou a společností KP INDUSTRY, nadto k tomuto jinému účtu měl dispoziční oprávnění Martin Liška - jednatel stěžovatelky, jedná se o skutečnosti, které jsou velmi pochybné a nepotvrzují verzi stěžovatelky, ale svědčí o nestandardních obchodních transakcích.

IV. Závěr a náklady řízení

[66] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[67] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 15. června 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu