



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **TRUMF International s. r. o.**, se sídlem Cejl 504/38, Brno, zast. Mgr. Alešem Mrázkem, advokátem se sídlem Filipínského 1534/55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2021, č. j. 882/21/5200-11432-711891, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 13. 9. 2022, č. j. 60 Af 5/2021-105,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 5. 2017, č. j. 988368/17/3107-50521-809783 a č. j. 988800/17/3107-50521-809783, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob. Za zdaňovací období roku 2011 jí doměřil daň ve výši 2 118 880 Kč a určil penále ve výši 423 776 Kč, za zdaňovací období roku 2012 daň ve výši 2 565 000 Kč a určil penále ve výši 513 000 Kč. Pro řízení o kasační stížnosti je relevantní, že za obě zdaňovací období správce daně snížil žalobkyni uplatněné výdaje na reklamu na automobilových závodech o výši rozdílu mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Za zdaňovací období roku 2011 správce daně žalobkyni neuznal rovněž odpočet výdajů na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů na projekt AROMATA 2011, jehož cílem bylo vytvoření vlastní směsi aromat z vysoce účinných aromatických chemikálií, použitelných ve výrobcích žalobkyně.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 4. 2018, č. j. 17624/18/5200-11432-807689, zamítl odvolání žalobkyně a napadené platební výměry potvrdil. Toto rozhodnutí následně zrušil Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), rozsudkem ze dne

28. 11. 2019, č. j. 65 Af 39/2018-67. Krajský soud neshledal důvodnými námitky týkající se spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, neboť podle něj bylo prokázáno, že v případě reklam na automobilových závodech došlo k vytvoření řetězce převážně za účelem snížení základu daně, jednalo se proto o právní vztah mezi spojenými osobami. Daňové orgány dále prokázaly, že se sjednaná cena lišila od běžné ceny, a porovnávací metodou přezkoumatelně stanovily obvyklou cenu. Ke zrušení tohoto prvního rozhodnutí žalovaného krajský soud přistoupil proto, že se žalovaný nezabýval důkazním návrhem týkajícím se reklamy v prostorách Handball KP Brno (pozn. soudu: tento výdaj již nyní není předmětem argumentace v kasační stížnosti) a nevypořádal se s žalobkyní předloženým vyjádřením V. P. ke znaleckému posudku E. P.

[3] Žalovaný o odvolání následně znovu rozhodl v záhlaví uvedeným rozhodnutím tak, že je zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí opět brojila žalobou u krajského soudu, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Žalobní námitky ohledně určení ceny obvyklé krajský soud opět neshledal důvodnými. Již v předchozím rozsudku dospěl k závěru, že daňové orgány přezkoumatelně dovodily, že horní hranice obvyklé ceny za reklamu na jednom vozidle za jeden závod činila 50 000 Kč v roce 2011 a 40 000 Kč v roce 2012. Zároveň dostatečně popsaly smlouvy, z nichž vycházely, nastínily rozpětí cen a vysvětlily, proč částky za reklamu, o které si žalobkyně chtěla snížit základ daně, mnohonásobně převyšovaly částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích. Na základě uvedených skutečností pak stanovily obvyklou cenu porovnávací metodou na horní hranici zjištěného cenového rozpětí. Vzhledem k tomu, že krajský soud v předchozím rozsudku tyto úvahy aproboval a žalobkyně proti nim v dalším řízení o odvolání nevznesla žádnou novou námitku, žalovaný se v novém rozhodnutí stanovením obvyklé ceny pochopitelně již znovu nezabýval.

[4] Krajský soud se opakovaně zabýval také námitkou nutnosti zohlednit při určení obvyklé ceny jednotlivé závody, jména jezdců a další okolnosti. Smlouvy, které žalobkyně s dodavatelem uzavřela, žádá z těchto kritérií neupravovaly, ani ze správního spisu či předložených podkladů nevyplývalo, že by měla na výslednou cenu vliv. Správní orgány proto nepochybily, pokud smlouvy uzavřené žalobkyní posuzovaly shodným způsobem jako smlouvy jiných subjektů, které při určení ceny reklamy tato kritéria rovněž nezohledňovaly. Závěr, že cena obvyklá za reklamu na automobilových závodech se v letech 2011 a 2012 pohybovala v řádu desetitisíců, nikoliv statisíců korun, je proto správný. V jednotlivých případech se cena pochopitelně může lišit, avšak nikoliv v té míře, že by v jednom případě činila 30 000 Kč za závod, a v jiném případě 250 000 Kč či dokonce 490 000 Kč, jako tomu bylo v případě žalobkyně.

[5] K otázce, zda lze výdaje na projekt AROMATA 2011 uznat jako výdaje na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, krajský soud uvedl, že žalovaný se již náležitě vypořádal s vyjádřením P. Argumentace žalobkyně je pak v zásadě prostým nesouhlasem se závěry znalkyně P. Její posudek je však podle soudu úplný, srozumitelný, jeho závěry jsou jasné a logicky odůvodněné. Na jeho základě žalovaný dospěl k přesvědčivému závěru, že v projektu nově vytvořené směsi neobsahují ocenitelný prvek novosti. S tímto závěrem se krajský soud ztotožnil, neboť novost či zlepšení výrobku nutně neznamená, že se jedná o výsledek vývojové či výzkumné činnosti. Znalkyně jednoznačně uzavřela, že ze závěrečné zprávy projektu nelze dovodit, že by došlo k výraznému zlepšení vlastností vytvořených směsí. Navýšení počtu hodnotitelů je pak běžným postupem nejen

pokračování

v potravinářském průmyslu, a konečně ani využití v ČR ojediněle používané technologie nesvědčí o přítomnosti ocenitelného prvku novosti, neboť frekvence využívání určité metody nevypovídá o jejím vlivu na významné zlepšení vlastností výrobku. Žalobkyně tudíž neprokázala, v čem mělo spočívat zásadní zlepšení nových výrobků.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Uvedla, že umístění a velikost reklamy na voze nebo osoba jezdce mají významný vliv na výslednou cenu poskytnutého plnění. Žalovaný nepostavil na jisto, že jím stanovená cena obvyklá je založena na srovnatelných obchodních transakcích. Z podkladů dále nelze vůbec určit, zda se jednalo o srovnatelné plochy z hlediska umístění a velikosti a úspěšnosti jezdce. Zároveň z nich nelze vyčíst, zda se jednalo o smlouvy s konečnými odběrateli, tj. inzerenty, a tedy o cenu konečnou, neboť reklamní pozice mohla být přeprodána dalšímu subjektu za odlišnou cenu. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s doposud zastávaným výkladem § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, neboť snížení daňové povinnosti samo o sobě nemůže svědčit o tom, že právní vztah byl založen pouze za účelem snížení základu daně. Nelze se tudíž spokojit pouze s prokázáním neobvyklosti cen sjednaných mezi dodavatelem a odběratelem, ale je třeba také prokázat, že převážným cílem právního vztahu bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Navrhla proto předložení této otázky k posouzení rozšířenému senátu.

[8] Ve vztahu k výdajům na podporu výzkumu a vývoje stěžovatelka namítla, že není zřejmé, z jakých konkrétních podkladů, vyjma závěrečné zprávy, P. ve svém posudku vycházela, a své závěry nepodložila žádnými důkazy. Nadto jí nebyla předložena celá projektová dokumentace, ale pouze závěrečná zpráva. Nepřezkoumala tudíž řádně skutkový stav a své závěry založila pouze na terminologických nepřesnostech. P. je nadto znalkyní v oboru potravinářství, nikoliv výzkumu a vývoje, a proto nebyla oprávněna hodnotit činnost stěžovatelky. Znalkyně dále nevysvětlila, jak vykládá jednotlivé pojmy jako základní výzkum, aplikovaný výzkum apod., její posudek je proto nepřezkoumatelný. To, že stěžovatelka nebyla schopna vyvinout zcela novou látku, je důsledkem jejího působení v potravinářském oboru, v němž je možné pracovat pouze se schválenými surovinami. Inovativnost proto spočívala v použití nových metod a postupů, které povedou ke zcela novému výrobku, což také potvrdilo vyjádření P.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti namítl, že velká část argumentace obsažené v kasační stížnosti je v řízení před soudy uplatněna poprvé. Při stanovení cen obvyklých ve vztahu k reklamám na automobilech vycházely daňové orgány ze smluvních ujednání, která co nejvíce odpovídala podmínkám smluvního vztahu mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli. Žádná ze smluv uzavřených mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli neobsahovala kritéria, o nichž stěžovatelka nyní tvrdí, že musí být zohledněna při stanovení ceny obvyklé. Shromáždily tudíž soubor cen za srovnatelné reklamní služby, v souladu s judikaturou stanovily intervaly referenčních cen a jako cenu obvyklou určily cenu pro stěžovatelku nejvýhodnější. Otázka výkladu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů již byla předložena rozšířenému senátu ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 132/2020, avšak

s ohledem na nepřipustnost dané námitky, kterou stěžovatelka vznesla poprvé v kasační stížnosti, není pro řešenou věc relevantní. Za nepřipustnou žalovaný považuje rovněž námitku ohledně nepřezkoumatelnosti znaleckého posudku. Závěry tohoto posudku nebyly nijak vyvráceny vyjádřením P, a proto je závěr žalovaného, že v projektu stěžovatelky nebyl přítomen ocenitelný prvek novosti, správný a dostatečně podložený. Jednalo se pouze o běžnou inovaci sortimentu v oblasti výroby potravin.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] NSS musí v prvé řadě upozornit na to, že podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se *o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Část kasační stížnosti stěžovatelky je právě z tohoto důvodu nepřipustná, neboť je opřena o důvody, které stěžovatelka uplatňuje poprvé až v řízení o kasační stížnosti. Ve vztahu k určení ceny obvyklé stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti poprvé uplatnila argumentaci týkající se výkladu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, konkrétně otázky, kdy lze osoby považovat za spojené, a s ní spojený návrh na předložení věci rozšířenému senátu. Poprvé uplatnila rovněž argument, že z podkladů užitých správními orgány k určení ceny obvyklé nelze vyčíst, zda daňový subjekt a nájemce plochy na závodním automobilu, jehož logo zde má být propagováno, je jeden a tentýž subjekt, nebo zda se jedná o osoby na jiné pozici v řetězci.

[13] Ve vztahu k výdajům na výzkum a vývoj stěžovatelka v kasační stížnosti poprvé uplatňuje argumentaci týkající se přezkoumatelnosti znaleckého posudku a podkladů, z nichž znalkyně vycházela, jakož i argument, že znalkyně nebyla oprávněna hodnotit stěžovatelčinu činnost, neboť není znalkyní pro příslušný obor. V samotné žalobě se totiž stěžovatelka zaměřila pouze na samotnou otázku, zda její údajný výzkum a vývoj splňoval podmínku ocenitelného prvku novosti, či ne, nikoli na zpochybnění uvedeného znaleckého posudku. K uvedeným námitkám se NSS proto s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. nebude pro jejich nepřipustnost vyjadřovat. Vzhledem k tomu, že námitka týkající se výkladu pojmu spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů je nepřipustná, a tudíž irelevantní pro nynější řízení o kasační stížnosti, NSS ani neshledal důvod k předložení věci rozšířenému senátu či k vyčkání na jeho rozhodnutí ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 132/2020.

[14] Zároveň NSS musí předeslat, ještě než přistoupí k vypořádání přípustných kasačních námitek, že kvalita kasační stížnosti předurčuje způsob jejího vypořádání soudem, který není povinen ani oprávněn za stěžovatelku domýšlet další argumenty a vyhledávat na jejím místě možné vady napadeného soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti, přičemž míra obecnosti námitky předurčuje míru obecnosti jejího

pokračování

vypořádání soudem (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[15] Ve vztahu k určení ceny obvyklé u reklamy na závodních automobilech stěžovatelka pouze opakuje obecnou žalobní námitku, že cenu reklamy významně ovlivňuje mimo jiné její velikost a umístění a také osoba jezdce, který automobil řídí. K tomu NSS proto může pouze zopakovat závěry krajského soudu, se kterými se plně ztotožňuje a na něž stěžovatelka v kasační stížnosti žádným způsobem nereaguje, že smlouvy, které stěžovatelka se svými dodavateli uzavírala, tato kritéria při určení nijak nezohledňovaly. Daňové orgány tudíž nepochybily, pokud je při výpočtu obvyklé ceny rovněž nezohlednily a při určení srovnatelných reklamních plnění vycházely ze smluv, které stěžovatelkou zmíněná kritéria rovněž neobsahovaly. Již krajský soud stěžovatelku upozornil na to, že tuto námitku v průběhu řízení před správními orgány a krajským soudem nepodložila žádným konkrétním důkazem, který by svědčil o tom, že v jejím případě cena reklamy odrážela jí zmíněná specifická kritéria. Stěžovatelka tak neučinila ani v řízení o kasační stížnosti a spokojila se s obecným odkazem na články pojednávající o rozdílech v ceně reklamy na vozidlech Formule 1 v závislosti na její velikosti a umístění. K tomu NSS dodává, že ani krajský soud, ani NSS nezpochybňuje, že cena reklamy se na základě stěžovatelkou uvedených kritérií může lišit. V nyní projednávaném případě však stále nic nesvědčí o tom, že tomu tak u reklamy pořízené stěžovatelkou skutečně bylo. Námitku proto NSS neshledal důvodnou.

[16] Ve vztahu k výdajům na podporu výzkumu a vývoje stěžovatelčina přípustná argumentace spočívá v opakovaném tvrzení, že v potravinářství je velmi obtížné vyvinout novou látku, a proto inovativnost jejího projektu spočívala ve využití nových metod a postupů, konkrétně extrakce látek pomocí oxidu uhličitého. K tomu NSS uvádí, že bylo na stěžovatelce, aby náležitě prokázala, že její projekt splňuje požadavky na něj kladené ustanovením § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55). Vzhledem k tomu, že správci daně zpravidla nedisponují dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty, mají povinnost k posouzení těchto skutkových otázek ustanovit znalce podle § 95 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) (bod 33 rozsudku NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS). Ze stejného důvodu jim nepřísluší z věcného pohledu revidovat závěry znaleckého posudku, neboť k ustanovení znalce přistupují právě proto, že si nemohou učinit úsudek o relevantních skutkových okolnostech samy. Znalecký posudek proto mohou hodnotit pouze z hlediska jeho úplnosti a přesvědčivosti (viz obdobně bod 16 rozsudku NSS ze dne 28. 11. 2018, č. j. 5 As 304/2017-26).

[17] Správce daně v nyní projednávaném případě ustanovil znalce v souladu s výše uvedenými závěry. Závěrem znaleckého posudku bylo, že z důkazních prostředků doložených stěžovatelkou nevyplývalo, že výstup stěžovatelčina projektu obsahuje ocenitelný prvek novosti. Nebyly totiž vyvinuty žádné nové aromatické látky nebo postupy výroby již stávajících látek, ale pouze nové aromatické směsi z látek již existujících, šlo tedy pouze o běžnou inovaci výrobního sortimentu. V důsledku toho daňové orgány, jakož i krajský soud, uzavřely, že projekt nebylo možné podřadit pod § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (viz bod 37. rozsudku krajského soudu). V řízení před správními orgány a krajským

soudem stěžovatelka věcně zpochybnila závěry znaleckého posudku, a to předložením vyjádření (nešlo však o znalecký posudek) P. V reakci na to žalovaný provedl výslech P. i P. a s ohledem na výpověď P. dospěl k závěru, že závěry jejího znaleckého posudku i nadále obstojí. K témuž závěru pak dospěl také krajský soud.

[18] S věcnou polemikou se závěry znaleckého posudku stěžovatelka pokračuje také v kasační stížnosti. Činí tak nicméně pouze velmi obecným vyjádřením nesouhlasu se závěrem znaleckého posudku, resp. vyjádřením opačného názoru, aniž by jej podložila novými důkazními prostředky či podrobněji rozvedla. Její argumentace se zároveň opírá toliko o výslech P. jako svědka, který uvedl, že inovativnost projektu mohla spočívat v použití metody extrakce látek pomocí oxidu uhličitého (bod 216 rozhodnutí žalovaného). Takové argumentaci však NSS nemůže přisvědčit. Stěžovatelka měla dostatečnou možnost znalecký posudek náležitě zpochybnit – mimo jiné předložením vlastního, oponentního znaleckého posudku, či předložením dalších důkazů. Stěžovatelka však namísto toho předložila pouze vyjádření P., s nímž se žalovaný vypořádal tak, že P. vyslechl, vyžádal si její vyjádření ke stěžejním tvrzením P., kterého rovněž vyslechl jako svědka, a následně výslechy jako důkazní prostředek zhodnotil. Soud jeho hodnocení a závěry považuje za dostatečné a přesvědčivé. Stěžovatelka se však za této situace opět opírá pouze o vyjádření, resp. následný výslech P., s nímž se žalovaný i krajský osud již náležitě vypořádali, a nevnáší do řízení žádný nový důkazní prostředek (např. již zmíněný znalecký posudek), kterým by relevantně zpochybnila věcné závěry znaleckého posudku.

[19] Z judikatury NSS sice vyplývá, že „o projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP se může jednat také v případě použití známých a již dříve používaných technologií, jakož i produkce nikoliv nových, ale též zlepšených (slovy zákona podstatně zdokonalených) materiálů a výrobků. I v těchto případech však platí, že při výzkumné činnosti musí být přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasňována technická nejistota. Používá-li konkrétní výzkumná a vývojová činnost známé a již dříve používané technologie či je-li zaměřena na zlepšení stávajících materiálů a výrobků, má její náležitá dokumentace z podstaty věci ještě větší význam.“ (rozsudek č. j. 7 Afs 447/2018-55) Stěžovatelka nicméně v tomto ohledu setrvává v rovině velmi obecného tvrzení. Soudu z výše uvedených důvodů nepřísluší hodnotit skutkovou otázku, zda je extrakce látek prostřednictvím oxidu uhličitého v oboru potravinářství v ČR natolik inovativním postupem, aby jej bylo možné považovat za ocenitelný prvek novosti. Správní orgány dospěly k závěru, že nikoli, a to na základě znaleckého posudku, jehož závěry nebyly relevantně zpochybněny. Protože stěžovatelka proti tomuto posudku nadále nestaví žádné relevantní důkazní prostředky, nezbývá NSS, než se ztotožnit se závěrem daňových orgánů a krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala, že její projekt obsahoval ocenitelný prvek novosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

pokračování

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. července 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu