



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **Mgr. M. H.**, zast. JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 7. 2012, č. j. 8805/12-1102-708855, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 142/2012 – 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 142/2012 – 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Boskovicích (dále jen „správce daně“) vydal dne 3. 11. 2011 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, č. j. 103690/11/284921701377, kterým žalobci doměřil daň ve výši 109 245 Kč. Současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21 849 Kč.

[2] Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, na základě kterého Finanční ředitelství v Brně (dále jen „odvolací orgán“) napadené rozhodnutí změnilo tak, že žalobci doměřilo daň ve výši 82 380 Kč a penále ve výši 16 476 Kč.

[3] Odvolací orgán v odůvodnění svého rozhodnutí nejprve popsal průběh daňové kontroly, na jejímž základě byla daň doměřena, poté uvedl, co bylo zjištěno v doplněném odvolacím řízení, aby mohl přistoupit k námitkám, které žalobce uvedl v odvolání.

[4] Prvé z nich vyhověl a uznal ve zdaňovacím období roku 2008 za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. k) bod 3. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), výdaje na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem, nezahrnutým do obchodního majetku, ve výši 179 083 Kč. O tuto částku tedy snížil původně stanovený základ daně.

[5] Druhá námitka se týkala výdaje ve výši 27 200 Kč za případovou studii a průběžné konzultace poskytnuté dodavatelem AGROLET, s.r.o., který správce daně neuznal za výdaj na vynaložení, dosažení či udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Odvolací orgán se s tímto závěrem ztotožnil, neboť žalobce neunesl své důkazní břemeno. Na výzvu správce daně neprokázal souvislost výdaje s dosaženými příjmy, tedy nedoložil, nevysvětlil a neprokázal, jaký přínos analýza představovala, respektive jaký cíl žalobce sledoval jejím zakoupením.

[6] Jako důkaz odvolací orgán neosvědčil fakturu č. 28000001 ze dne 4. 4. 2008, vystavenou dodavatelem AGROLET, s.r.o., neboť formální prokázání daňově uznatelných výdajů přijatými fakturami nedostačuje k unesení důkazního břemene. Žalobce dále předložil strategickou analýzu, kde je jako zadavatel uvedena společnost FREEBOARD Česká republika s.r.o. Tato společnost byla do obchodního rejstříku zapsána dne 24. 1. 2008, proto vznikly důvodné pochybnosti, zda se nejednalo o součást jejich zřizovacích výdajů.

[7] Hlavním důvodem neuznání výdaje jako výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů však bylo zpochybnění hodnoty analýzy (studie). Byla totiž pouhým souhrnem bezcenných informací, které jsou volně dostupné na internetu.

[8] V rámci doplnění odvolacího řízení byl proveden výslech svědka – bývalého jednatele společnosti AGROLET, s.r.o. Svědeckou výpovědí bylo prokázáno provedení studie, nikoliv však to, jaké konkrétní poradenské služby byly poskytnuty, v jakém rozsahu a jakým způsobem sloužila strategická analýza k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Proto odvolací orgán svědeckou výpověď neosvědčil jako důkaz o tom, že výdaj na pořízení případové studie byl výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[9] Z obdobných důvodů nepřisvědčil třetí námitce žalobce. Ani u výdaje ve výši 342 700 Kč za nákup *letáku Futurum* dle faktury č. 001281929 vystavené dne 30. 5. 2008 dodavatelem EUROPRINT, a.s., žalobce neprokázal, že jej vynaložil na dosažení, zajištění či udržení příjmů ve smyslu uvedeného ustanovení. Dle tvrzení žalobce se mělo jednat o průzkum trhu, tzv. guerilla marketing, neprokázal však, že by byl cílený. V doplněném odvolacím řízení bylo prokázáno pouze uskutečnění prodeje letáku (na základě svědecké výpovědi statutárního orgánu dodavatele a jím předložených listin).

[10] Odvolací orgán vyhodnotil tvrzení žalobce jako rozporná se zjištěnými skutečnostmi (podstatou guerilla marketingu má být mimo jiné jeho nízkonákladovost, což je v rozporu s výší výdaje 342 700 Kč) i dříve uvedenými skutečnostmi (žalobce v průběhu daňové kontroly projevil úmysl nakoupit nabízené zboží v případě, že o něj bude zájem, obrázky na letáky však vytvořil sám na počítači). Shrnul, že žalobce žádným důkazním prostředkem neprokázal ekonomickou podstatu kampaně, neboť neuvedl skutečnosti svědčící o úmyslu realizovat prodej nabízeného zboží a poskytovat služby, neprokázal ani vyhodnocení marketingové kampaně. Proto odvolací orgán rozhodl, jak je uvedeno výše.

[11] Toto rozhodnutí žalobce napadl u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který jej zrušil rozsudkem uvedeným v záhlaví a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

pokračování

[12] Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda je nákup případové studie daňově uznatelným výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti odkázal na obsahově totožnou věc (týkající se shodného zdanitelného plnění - případové studie - za zdaňovací období roku 2007), vedenou u téhož soudu pod sp. zn. 31 Af 141/2012, a upozornil na vyjádření žalovaného v tomto řízení, které se týkalo posouzení předmětného výdaje v rámci daňového řízení ve věci daně z přidané hodnoty.

[13] Na jeho základě dospěl k následujícím závěrům: Žalovaný má najisto postavené, že předmětné plnění bylo poskytováno přímo žalobci (jeho divizi). Žalovaný u shodného zdanitelného plnění v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty dovedl, že sloužilo k ekonomické činnosti žalobce. V řízení týkajícím se jiné daně (z příjmů fyzických osob) však sankcionoval daňový subjekt za to, že se mu tuto skutečnost údajně nepodařilo prokázat.

[14] Dle názoru krajského soudu není takový postup v demokratickém právním státě možný a ocitá se v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Protože sám žalovaný ve svém pravomocném rozhodnutí týkajícím se daně z přidané hodnoty uvedl, že případová studie sloužila pro ekonomickou činnost žalobce, měl krajský soud za prokázané, že tomu tak bylo i v nynější věci.

[15] Následně se zabýval reálnou hodnotou případové studie. Nerozporoval závěr, že se *de facto* jedná o plagiát bakalářské práce a internetových článků, zpochybnil však, že by z této skutečnosti bylo možné dovozovat daňovou neuznatelnost výdaje.

[16] Odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že žalobce prokázal možnou spojitost mezi případovou studií a navýšením tržeb v následujících obdobích, respektive žalovaný neprokázal opak. Krajský soud neshledal nepřiměřenost výdaje, která by vybočila z mantinelů ekonomicky racionálního chování, žalovaný tedy tím, že neuznal výdaj za pořízení případové studie jako výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pochybil.

[17] Poté krajský soud přistoupil k posouzení výdaje za pořízení *letáku Futurum*, konkrétně opět zkoumal, zda se jednalo o oprávněný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vyšel z úvahy, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně existence, výše a účelu vynaloženého výdaje, které prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti, tíží jej však důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti pochyb. V této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

[18] Pro posouzení věci žalovaným byl stěžejní názor, že žalobce neprokázal ekonomickou podstatu kampaně ani svůj podnikatelský záměr. Krajský soud však upozornil na odlišnost mezi aktivitou vedoucí k přímému dosažení příjmů a k zajištění příjmů do budoucna. Z odůvodnění rozsudku je zřejmý názor, že právě k zajištění příjmů do budoucna měl nákup letáku sloužit. Žalobce od počátku tvrdil, že se jednalo o tzv. guerilla marketing, na jehož základě chtěl posoudit, zda rozšíří své podnikatelské aktivity; vzhledem k mizivému zájmu tak neučinil.

[19] Poté krajský soud upozornil na to, že žalovaný (ani správce daně) neidentifikoval žádné konkrétní skutečnosti, pro které by daňový doklad hodnotil jako nevěrohodný, neúplný, neprůkazný či nesprávný. Žalobce prokázal uskutečnění zdanitelného plnění a nabídl relevantní argumenty ke svému podnikatelskému záměru; správci daně ani žalovanému se je nepodařilo zpochybnit. Tuto verzi potvrzuje i skutečnost, že došlo ke zdanitelnému plnění a bylo

by nesmyslné, aby žalobce vynakládal nemalé prostředky pouze za účelem zisku daňového zvýhodnění, neboť by tak byl finančně prodělečný.

[20] Z uvedených důvodů krajský soud uzavřel, že žalobce prokázal účel, za kterým byly letáky tisknuty (průzkum trhu k možnému budoucímu podnikatelskému záměru), respektive žalovaný neprokázal opak. Vzhledem k tomu, že ani tento výdaj soud neshledal nepřiměřeným takovým způsobem, aby vybočil z mantinelů ekonomicky racionálního chování, přisvědčil námitce žalobce, který zpochybnil neuznání výdaje za tisk letáků.

[21] Proti rozsudku krajského soudu nyní žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojí kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobce

[22] Stěžovatel nejprve upozornil na to, že krajský soud se soustředil na jeho doplnění vyjádření k žalobě ve věci sp. zn. 31 Af 141/2012, nevyužil jej však vhodným způsobem. Vysvětlil, že v tomto podání upravoval své předchozí vyjádření o plánovaném podnětu k přezkumu rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty. Ve vyjádření také zdůvodňoval, proč je stejný skutkový stav možné posuzovat rozdílně z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů. Zpochybnil postup soudu, který závěr o prokázání oprávněnosti výdaje (na případovou analýzu) opřel pouze o jeho dílčí vyjádření.

[23] Dále obhajoval závěr, že povinností žalobce bylo mimo jiné prokázat souvislost výdajů s dosaženým příjmy, což se mu nepodařilo, neboť nedoložil, nevysvětlil a neprokázal, jaký přínos pro něj případová studie představovala.

[24] Vyjádřil se také k samotné studii a podotkl, že se jeví absurdní, aby si žalobce jako fyzická osoba podnikající v oblasti reklamní činnosti a marketingu nechal od společnosti AGROLET, s.r.o., vypracovávat případovou studii, neboť podle jejího hlavního předmětu podnikání by tomu mělo být spíše naopak. Stěžovatel také poukázal na angažmá žalobce v různých společnostech.

[25] Dále zpochybnil použití závěrů správce daně v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty (uvedených i ve zmíněném vyjádření) v řízení týkajícím se daně z příjmů, kde se postupuje podle jiné zákonné úpravy. Upozornil, že rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty bylo navíc vydané později než rozhodnutí v nynější věci, nebylo předmětem soudního přezkumu a krajský soud si jej ani nevyžádal.

[26] Stejným zjednodušeným způsobem se měl krajský soud vypořádat s názorem, že případová studie byla součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o.

[27] Dále stěžovatel namítal, že krajský soud zcela pominul význam hodnoty případové studie. Ta totiž zásadním způsobem limituje její využití k dosažení příjmů v budoucnu; vzhledem k tomu, že se jednalo o množství nevýznamných, bezcenných a obecně dostupných informací, analýza nebyla využitelná ke stanovení obchodní strategie žalobce.

[28] Stěžovatel nezpochybňuje, že § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se neomezuje pouze na dosažení, ale i na zajištění a udržení příjmů. Žalobce však neprokázal, jaký cíl sledoval zakoupením předmětné analýzy, a nevysvětlil, jaký přínos měla. Není jasné, které konkrétní

pokračování

poznatky žalobci posloužily, jak se orientoval, jaká opatření přijal a zda právě to mělo příznivý efekt. Tento závěr není možné učinit pouze na základě toho, že se žalobci zvýšil obrat.

[29] Vzhledem k tomu, že nebylo postaveno najisto, zda měl výdaj vazbu na zdanitelné příjmy (důkazní břemeno tíží žalobce), stěžovatel se nevyjadřoval k otázce přiměřenosti výdaje; tu má totiž smysl posuzovat až následně.

[30] Ohledně výdaje na tisk reklamních letáků stěžovatel do jisté míry zopakoval výše uvedenou argumentaci.

[31] Nesprávný závěr krajského soudu odvíjel od „nekorektního přenosu důkazního břemene“ a zpochybnil, že by žalobce prokázal, že tisk letáků byl činěn za účelem možného budoucího podnikatelského záměru žalobce, který tímto způsobem prováděl průzkum trhu. Nikdy totiž nepředložil řádné vyhodnocení kampaně ani důkazy k dalším tvrzením, ač k tomu byl opakovaně vyzván. K závěru o prokázání těchto skutečností tedy nelze dospět tím, že se žalovanému nepodařilo prokázat opak.

[32] Vyjádřil se také k relevanci přiměřenosti ceny, a to obdobně jako výše. Dodal, že přiměřená cena za jeden kus letáku a přiměřený rozsah objednávky samy o sobě nevedou k tomu, že výdaj na tisk letáků přinesl efekt do obchodní činnosti žalobce.

[33] Podotkl také, že u obou výdajů je přesvědčen o tom, že byly nekalým nástrojem ke snížení základu daně. Správci daně i odvolacímu orgánu (stěžovateli) však legitimně stačilo, aby posoudily vazbu vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tuto vazbu žalobce neprokázal a nenaplnil tak zákonnou podmínku uvedenou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[34] Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Taktéž požadoval náhradu nákladů řízení.

[35] Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že neshledává kasační stížnost důvodnou, dále pouze odkázal na svou argumentaci v řízení před krajským soudem.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[36] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a zaměstnankyně, která za stěžovatele jedná, má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních předpisů vyžadované pro výkon advokacie [§ 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a ověřil, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[37] U výdaje za případovou studii stěžovatel rozporuje, že krajský soud vycházel z rozhodnutí v řízení, které se týkalo daně z přidané hodnoty, nikoliv daně z příjmů. Toto rozhodnutí bylo navíc vydáno později než napadené rozhodnutí žalovaného, krajský soud si jej nevyžádal a vycházel pouze z dílčího vyjádření žalovaného, které bylo „použito proti němu“.

[38] Podstatou stěžovatelovy argumentace, která se vztahuje k oběma výdajům, je, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně souvislosti uvedených výdajů se zdanitelnými příjmy ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[39] Nejvyšší správní soud se tedy zabýval těmito okruhy otázek a přezkumem rozsudku krajského soudu v uvedeném rozsahu dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

IV. a) Výdaj na pořízení případové studie

[40] Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že otázkou uznatelnosti výdaje na pořízení případové studie jakožto výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, respektive posouzením této otázky krajským soudem, se již zabýval ve svém rozsudku ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 274/2014 – 39. Tím rozhodl v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 141/2012 – 78, na který krajský soud odkazoval v nynější věci a ve kterém se taktéž jednalo o posouzení výdaje na pořízení případové studie (strategické analýzy) žalobce, avšak ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007. Vzhledem k tomu, že odpovídající část odůvodnění nyní napadeného rozsudku i jemu oponující námitky kasační stížnosti byly shodné, Nejvyšší správní soud neměl důvodu odchýlit se od svého dříve vyjádřeného názoru a v této části odkazuje na rozsudek ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 274/2014 – 39 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[41] Zejména je namístě zdůraznit, že ze závěrů, k nimž dospěl odvolací orgán v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty (soud zde vychází ze shodného tvrzení účastníků, že rozhodnutí č. j. 11781/12-1301-702127 bylo vydáno dne 16. 8. 2012), nelze dovozovat rozpor dřívějšího rozhodnutí ve věci daně z příjmů (vydaného dne 13. 7. 2012) se základními zásadami správního řízení. O porušení zásady legitimního očekávání [§ 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)] se v tomto případě nejedná, neboť napadené rozhodnutí ve věci daně z příjmů bylo vydáno dříve než rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty. Bylo by o něm možné hovořit leda ve vztahu k pozdějšímu rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty, to však není v nynější věci předmětem přezkumu.

[42] Proto je nadbytečné zabývat se argumentací stěžovatele, že u skutkově shodných případů lze vzhledem k rozdílným koncepcím daně z příjmů a daně z přidané hodnoty dospět k tomu, že výsledky posouzení nebudou u jednoho daňového subjektu stejně „příznivé“ či stejně „nepříznivé“. To by bylo namístě pouze v případě, pokud by předmětem přezkumu bylo pozdější rozhodnutí, ve kterém by byla skutkově shodná situace posouzena z hlediska jedné z daní odlišně než v případě dřívějšího rozhodnutí týkajícího se druhé daně.

[43] Jen z důvodu odlišných závěrů v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty nelze dovozovat ani rozpor napadeného rozhodnutí ve věci daně z příjmů s dalšími zásadami daňového řízení. To je možné shledat po přezkumu konkrétního rozhodnutí a řízení, které mu předcházelo, nikoliv však proto, že v jiném (pozdějším) rozhodnutí správní orgán dospěl u skutkově shodného nebo podobného případu k jiným závěrům (navíc ve vztahu k odlišné dani).

[44] Lze tedy uzavřít, že z odlišných závěrů týkajících se shodného výdaje, respektive přijatého zdanitelného plnění, v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty nelze dovozovat rozpor dřívějšího rozhodnutí ve věci daně z příjmů se základními zásadami správního řízení zakotvenými v § 5 a § 8 daňového řádu. Stejně tak ze závěrů dokazování (které skutečnosti byly prokázány a které nikoliv), k nimž dospěl odvolací orgán v pozdějším rozhodnutí ve věci daně

pokračování

z přidané hodnoty, nelze vycházet při přezkumu dřívějšího rozhodnutí ve věci daně z příjmů (srovnej § 75 odst. 1 s. ř. s.). Předmětem přezkumu krajského soudu je žalobou napadené rozhodnutí ve věci daně z příjmů, je tedy povinen přezkoumat v mezích žalobních bodů toto rozhodnutí (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

[45] Krajský soud při svých závěrech navíc ani nevycházel z rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 16. 8. 2012, č. j. 11781/12-1301-702127, ale pouze z doplnění vyjádření stěžovatele ve věci sp. zn. 31 Af 141/2012. Důkaz rozhodnutím č. j. 11781/12-1301-702127 v řízení před krajským soudem proveden nebyl. Z napadeného rozsudku tedy není zcela zřejmé, zda např. nebyly v rámci řízení ve věci daně z přidané hodnoty provedeny jiné důkazy než v rámci řízení ve věci daně z příjmů.

[46] Výše uvedené lze plně vztáhnout i k otázce závěru stěžovatele, že analýza (studie) byla součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o. Krajský soud ohledně této otázky rovněž vyšel z doplnění vyjádření stěžovatele ve věci sp. zn. 31 Af 141/2012, kde stěžovatel citoval závěry odvolacího orgánu v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty. Jak však již bylo uvedeno, z těchto závěrů vycházet nelze. Předmětem přezkumu je rozhodnutí ve věci daně z příjmů a toto rozhodnutí je povinen krajský soud v mezích žalobních bodů přezkoumat.

[47] Krajskému soudu lze naopak přisvědčit v tom, že ze skutečnosti, že analýza je z převážné části plagiátem, popřípadě kompilátem bakalářské práce a internetových článků, nelze automaticky dovozovat, že nemohla sloužit k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů žalobce. Vždy je nutné individuálně posuzovat, zda se poplatníkovi podařilo prokázat, že uvedený výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Hodnota, respektive kvalita posuzované strategické analýzy, je, jak správně konstatoval krajský soud, věcí obchodněprávní mezi žalobcem a společností AGROLET, s.r.o.

[48] Konečně se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem, že posuzování přiměřenosti výdaje je namístě až v případě, kdy je prokázáno, že posuzovaný výdaj je výdajem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006 – 70). Tak však krajský soud v napadeném rozsudku postupoval, neboť přiměřenost posuzoval poté, co dospěl k závěru (na základě pozdějšího rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty), že posuzovaný výdaj je výdajem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[49] V dalším řízení bude krajský soud znovu posuzovat, zda žalobce prokázal, že nákup strategické analýzy je výdajem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti je vhodné připomenout, že v posuzované věci odvolací orgán nargumentoval nepřiměřeností výdaje (nýbrž měl za to, že se nejedná o výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), důkazní břemeno tíží žalobce.

III. b) Výdaj na tisk letáků FUTURUM

[50] U posouzení otázky uznatelnosti výdaje na tisk reklamních letáků jakožto výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je sporné, zda žalobce unesl důkazní břemeno.

[51] Distribuce důkazního břemene i břemene tvrzení v daňovém řízení je upravena v § 92 daňového řádu. Podle odst. 3 tohoto ustanovení daňový subjekt prokazuje všechny

skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních; podle odst. 4 prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

[52] Daňový řád přitom v citovaných ustanoveních upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to v § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 (k tomu srovnej také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 – 34, nebo ze dne 27. 11. 2014, č. j. 8 Afs 71/2013 - 41). Pro posouzení nynější věci lze tedy vycházet i z dřívější judikatury.

[53] Rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud [viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS, a nálezy ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>)]. Z těchto rozhodnutí mimo jiné plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

[54] Daňový subjekt jej unese, pokud správci daně předloží účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Obdobný názor zastává i Ústavní soud, viz jeho usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.

[55] Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. Je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

[56] Pro účely odvedení daně z příjmů fyzických osob je v souladu se zákonem nejdříve nutné stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů 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. Za výdaje snižující daňový základ poplatníka tedy lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný a je na daňovém subjektu, aby u výdaje, o němž tvrdí, že jde o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, prokázal, že takový výdaj byl skutečně

pokračování

vynaložen, byl vynaložen za nákup skutečného zboží nebo že se váže k reálně poskytnuté službě, ale i to, že takový výdaj směřoval k dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů.

[57] Je také vhodné zmínit, že vynaložené výdaje se nemusí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, mezi výdaji a příjmy nutně nemusí existovat vztah jakési přímé úměry (na což upozorňoval žalobce). Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, publ. pod č. 264/2004 Sb. NSS).

[58] Ze správního spisu vyplývá, že po zahájení daňové kontroly správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda výdaj ve výši 342 700 Kč vynaložený na nákup *letáku* FUTURUM dle faktury č. 001281929 vystavené dodavatelem EUROPRINT, a.s., dne 30. 5. 2008 byl výdajem vynaloženým v souvislosti se zdanitelnými příjmy žalobce ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Proto žalobce vyzval k prokázání této skutečnosti, poprvé výzvou ze dne 1. 3. 2011, č. j. 19288/11/284930700388, kterou současně požadoval předložení uvedené faktury (str. 3 bod 9 výzvy). Žalobce k věci uvedl, že se jedná o katalog letákového charakteru a správci daně jej společně s fakturou předložil.

[59] Vzhledem k tomu, že leták obsahoval nabídku zboží různého druhu a reklamu na úklidové služby, bylo logické předpokládat, že žalobce jejich tiskem sledoval získání zákazníků, kterým by zboží prodal či služby poskytl. Proto správce daně v další výzvě ze dne 28. 4. 2011, č. j. 51014/11/284930700388, požadoval, aby žalobce prokázal nabytí zboží, deklarované služby a doložil tržby z jejich prodeje, respektive poskytnutí (str. 1 bod 1 výzvy). V této fázi žalobce poprvé uvedl, že uvedenou činností (tzv. guerilla marketingem) zjišťoval potenciální zájem o plánovaný podnikatelský záměr. Chtěl se tak vyhnout vynaložení výrazně vyšších nákladů, které by zpočátku musel do podnikatelského záměru investovat, pro případ, že by jej neuskutečnil. Po skončení celé akce dospěl k závěru, že uvedené činnosti provozovat nebude, neboť o ně byl pouze malý zájem.

[60] S ohledem na žalobcovu tvrzení správce daně později (při ústním jednání dne 1. 11. 2011, kde byly projednány výsledky daňové kontroly) uvedl, že podstata věci není v pojmenování strategie, kterou žalobce zvolil, ale ve zkoumání ekonomické podstaty věci z hlediska všech skutečností, které z daňové evidence vyplynuly. Zdůraznil, že na předmětné faktuře je zachycena realizace 230 000 ks *letáku* Futurum, jako důkazní prostředek k osvědčení tohoto výdaje však žalobce předložil (pouze) tento leták. Správce daně výslovně shrnul, že: „*nebylo zřejmé, kdo, kde a jakým způsobem takové množství letáku distribuoval, ... dále jakým způsobem se měla projevit poptávka, operativnost a řešení případných objednávek, jakým způsobem daňový subjekt vyhodnotil uvedený průzkum trhu, jakým způsobem budou probíhat VIP služby uvedené na letáku apod. Daňový subjekt připouští malý zájem, z čehož vyplývá, že určitý okruh zájmu se objevil, avšak doložen nebyl.*“ (Viz protokol o ústním jednání ze dne 1. 11. 2011, č. j. 96939/11/284930700388, str. 22-24, zpráva o daňové kontrole ze dne 1. 11. 2011, č. j. 96948/11/284930700388, str. 29-31.)

[61] Odvolací řízení bylo doplněno o svědeckou výpověď statutárního zástupce dodavatele, který předložil dodací list, později byla zaslána smlouva o dílo uzavřená se žalobcem (včetně příloh). Svědek potvrdil, že žalobci bylo dodáno zboží v deklarovaném množství, nicméně z jeho výpovědi ani uvedených listin nevyplývaly žádné skutečnosti relevantní pro posouzení otázky,

zda se jednalo o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (protokol o výsledku svědka ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30886/12/284930700388).

[62] Na ústním jednání dne 2. 4. 2012 správce daně pokládal žalobci další otázky vztahující se k výdaji na tisk *letáků FUTURUM*. Na většinu z nich žalobce při jednání neodpověděl, po dohodě se správcem daně tak učinil později v písemném vyjádření (ze dne 5. 4. 2012). V něm mimo jiné uvedl, že na stránkách uvedených v letáku nabízel vlastní služby, z těchto služeb však nebyly žádné výnosy, reference si psal sám, nesledoval návštěvnost stránek. Dále odpověděl, že nevlastnil vzorky nabízeného zboží ani je neměl zapůjčené, jejich vyobrazení na letáku bylo vytvořeno na počítači podle předloh z internetu. Uvedl, že dodavatele plánoval nalézt až po prvních objednávkách, žádné zboží nenakoupil a není mu znám jeho výrobce. K požadavku na předložení výsledku reklamní akce (jejího vyhodnocení) pouze sdělil, že výsledek byl negativní, zájem minimální, a proto se rozhodl do uvedeného segmentu trhu nevstupovat. Nedoložil žádné důkazy.

[63] Pro úplnost lze uvést, že odvolací orgán seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v průběhu odvolacího řízení (přípis ze dne 11. 6. 2012, č. j. 8803/12-1102-708855), na které žalobce reagoval vyjádřením ze dne 4. 7. 2012, ani s ním však žádné důkazy nedoložil.

[64] Je zřejmé, že dokazování se odvíjelo s ohledem na tvrzení žalobce. Odvolací orgán na ně reagoval logickými dotazy, kterými směřoval zejména ke zjištění, zda došlo k realizaci celé akce a za jakým účelem ji žalobce vedl. Žalobce tvrdil, že primárním cílem neměl být přímo prodej zboží a poskytnutí služeb, ale zjištění, zda by o ně byl zájem. Proto se správce daně později (zejména v doplněném odvolacím řízení) zaměřil na tuto problematiku. V průběhu řízení kladl žalobci konkrétní otázky a požadoval doložit konkrétní skutečnosti, zejména lze odkázat na ústní jednání konané dne 2. 4. 2012, kde již správce daně mohl mít s ohledem na vývoj daňového řízení přesnější představu o celé věci (viz protokol o ústním jednání, č. j. 33224/12/284930708483).

[65] Odůvodnění pochybností odvolacího orgánu bylo komplexně shrnuto v napadeném rozhodnutí a lze je rekapitulovat takto. Žalobce tvrdil, že cílem celé akce byl průzkum trhu s cílem zjistit, zda rozšířit podnikatelské aktivity. Pro jeho účely nechal vytisknout 230 000 ks letáků za cenu 342 700 Kč, blíže však marketingový průzkum nespécifikoval. Nevlastnil žádné zboží, neměl zajištěné ani předjednané dodavatelské vztahy, vyobrazení zboží na letáku bylo vytvořeno na počítači z volně dostupných zdrojů na internetu, z čehož vyplývá, že zjišťoval zájem o zboží neurčitého původu. Nespécifikoval ani související postupy, tedy jak kalkuloval cenu, jakým způsobem měly probíhat objednávky a dodání budoucím zákazníkům atd. Nic obdobného neuvedl ani k nabízeným úklidovým službám, na stránkách, kde je inzeroval, nesledoval návštěvnost. K dotazům na vyhodnocení celé kampaně uvedl, že zájem byl mizivý, opět však své tvrzení nekonkretizoval a nedoložil žádný výstup. Jinými slovy vynaložil částku ve výši 342 700 Kč na marketingovou kampaň, o jejích důvodech, zajištění a výsledcích však neuvedl nic konkrétního.

[66] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s názorem stěžovatele, že žalobce žádným způsobem neprokázal ekonomickou podstatu celé kampaně, ač k tomu byl vyzýván. Doložil pouze fakturu a vzorek letáků, ty však o cíli marketingové kampaně nic nevypovídají a totéž lze říci o listinách předložených dodavatelem. Žalobce nepřišel s rozumným vysvětlením celé akce, jeho tvrzení byla zcela obecná a nereagovala ani na dotazy správce daně. Neuvedl (a tedy ani nedoložil) konkrétní skutečnosti vztahující se k přípravě, průběhu nebo vyhodnocení marketingové kampaně, proto se jeho postup jeví ekonomicky neracionální.

pokračování

[67] Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že je namístě rozlišovat, zda měl výdaj vést k přímému dosažení příjmů nebo k zajištění příjmů do budoucna (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82, na který krajský soud odkazoval v odůvodnění svého rozsudku). Stěžovatel však nezpochybňoval, že výdaj měl dle názoru žalobce vést k zajištění příjmů do budoucna, pouze v souladu s uvedenou judikaturou trval na tom, aby doložil, že výdaj byl cílený (viz str. 11 odst. 7 napadeného rozhodnutí, kde odvolací orgán uvedl: „*Předmětný průzkum trhu nemusí mít přímou souvislost s budoucím příjmem, ale měl by být cílený. Z toho, co daňový subjekt v průběhu daňové kontroly a v doplněném odvolacím řízení předložil, není patrný úmysl obchod skutečně realizovat.*“).

[68] Je třeba zdůraznit, že i souvislost s budoucími příjmy se musí vyznačovat přímým a bezprostředním vztahem, žalobce však účel vynaložení výdaje neprokázal, ani konkrétně nepopsal, přestože k tomu byl vyzýván. Ze správního spisu je přitom zřejmá důvodnost pochybností správce daně i odvolacího orgánu (souhrnně byly důvody rekapitulovány zejména ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí). Bylo na žalobci, aby prokázal, že výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ten však své důkazní břemeno neunesl.

[69] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že předmětem tohoto řízení není hodnocení etické míry či protiprávnost jednání žalobce ve vztahu ke spotřebitelům (možným zákazníkům), ale pouze oprávněnost výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To však nic nemění na tom, že ji žalobce neprokázal. Neuvedl relevantní argumenty ke svému podnikatelskému závěru, jak dovodil krajský soud, naopak. Jeho zdůvodnění bylo zcela obecné a ničím nepodložené. Oproti tomu správce daně sdělil konkrétní důvody, proč jsou tvrzení žalobce nedostačující. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí ani nevyplývá, že by jej odvolací orgán postavil na domněnce, že se jednalo o reklamu na zboží a služby nabízené obchodními společnostmi, kde je žalobce jednatelem, a na obecném tvrzení, že argumenty žalobce jsou nepravděpodobné a nevěrohodné. Žalobce neprokázal, že výdaj na tisk *letáků FUTURUM* byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[70] Vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno, že posuzovaný výdaj je výdajem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebylo namístě posuzovat přiměřenost výdaje (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006 – 70). Krajský soud se jí zabýval, neboť dospěl k opačnému závěru.

V. Závěr a náklady řízení

[71] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[72] V novém rozsudku krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. května 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu