



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Kysla v právní věci **žalobkyně MEA MESINGER, s.r.o.**, se sídlem Domažlická 180, Plzeň, *zastoupené společností VORLÍČKOVÁ & Partners s.r.o., se sídlem Jungmannova 31, Praha 1, poskytující daňové poradenství*, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2010, čj. 2921/10-1200-400358**

t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á.

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11.5.2010, čj. 2921/10-1200-400358, *(dále jen napadené rozhodnutí)*, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni *(dále jen správce daně I. stupně)* ze dne 9.7.2009, čj. 254675/09/138512402739 *(dále jen dodatečný platební výměr nebo DPV)*, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005.

II. Důvody žaloby

2. V napadeném rozhodnutí byla žalovaným posuzována daňová uznatelnost nákladů na poradenské služby vyúčtované žalobkyni společnostmi Provado Gesellschaft für Beteiligungs & Personalberatung (*dále jen Provado*) a společností Condis Unternehmensberatung GmbH (*dále jen Condis*).

První žalobní bod

3. Společností Provado byly žalobkyni poskytnuty poradenské služby za účelem možné expanze na slovenský trh, na kterém byly v roce 2005 podporovány investice ze zdrojů Evropské unie. Poskytnuté poradenské služby společnost Provado nejprve fakturovala společnosti MEA MEISINGER Verzinkungs GmbH (*dále jen MEA GmbH*), odkud byly dále fakturovány žalobkyni, na základě faktur č. 22341180 a č. 22325595 v částce 453.270 Kč.

4. Účelem studie bylo vyhledat obchodního partnera, resp. identifikovat a vyhodnotit potenciálního kandidáta s odpovídajícím výrobním spektrem. Zadáno bylo nalezení nové lokality ve Slovenské republice, kde by bylo možné uskutečnit výstavbu zinkovny. Cílem bylo definovat parametry (např. disponibilní, technologicky adekvátní potenciál vzdělaných odborných zaměstnanců, regionální podpůrné programy pro nová osídlení, logistika mezi Českou republikou a potencionálním slovenským stanovištěm) pro následné rozhodování. Hlavním účelem byl podnikatelský záměr zabezpečit zvýšenou poptávku po zinku.

5. Jako důkazní prostředek, že byla studie určena přímo žalobkyni, byla předložena nabídka na její zpracování (kterou zaslal zástupce společnosti Provado formou e-mailu panu M. H. a panu T. W. dne 1.6.2004) a struktura skupiny MEA.

6. Ze struktury skupiny MEA (výrobní místa a informace o činnosti jednotlivých společností skupiny) vyplývá, že do působnosti a kompetencí žalobkyně patří M&A aktivity, tj. krom jiného i expanze na zahraniční trhy. Důvodem začlenění žalobkyně do M&A skupiny bylo, že v letech 2004/2005 disponovala pouze ona dostatečným know-how v oblasti výroby roštů (něm. Gitterrost), což bylo pro posouzení expanze z hlediska budoucí efektivity zásadní. Dle žalovaného struktura skupiny MEA a její organizační členění samy o sobě neprokazují, že by zamýšlené výrobní místo na Slovensku bylo dceřinou společností žalobkyně. Žalobkyně však je jedinou společností skupiny MEA, která se zbývá výrobou mřížových roštů. Z odborného hlediska byla proto jen ona schopna posoudit podmínky pro případnou výrobu roštů na Slovensku. Současně se jedná o jedinou společnost v rámci skupiny, která by se z těchto důvodů stala mateřskou společností slovenského výrobního závodu. Právě z tohoto důvodu je MEA rozdělena na jednotlivé strategicko-obchodní jednotky spoluvytvářející potřebné know-how a MEA AG (do konce roku 2007 MEA Meisinger AG) převzala funkci holdingu. Žalovanému nepřísluší zpochybňovat strukturu skupiny MEA, a to bez dalšího vysvětlení včetně uvedení relevantních důkazních prostředků. Žalovaný tím posuzuje obchodněprávní skutečnosti (začlenění žalobce v rámci této skupiny), které spadají v rámci soukromoprávních předpisů do kompetence subjektů skupiny a nikoliv do pravomoci žalovaného. Žalovaný nepředložil jediný důkazní prostředek, kterým by zpochybnil relevantnost této struktury, a omezil se na pouhá tvrzení o neprůkaznosti struktury ve vztahu k zamýšleným akvizicím. Rozvoj jednotlivých společností skupiny se děje na základě spolupráce s holdingem, z čehož profitují. V posledních letech zaznamenala v rámci MEA

značný rozvoj právě žalobkyně. Naproti tomu výrobní místa v Německu byla v minulosti postupně redukována. Důvodem byl rozvoj produkce a obchodu s mřížovými rošty, se kterými souviselo rozšíření výroby a výstavba zinkovny. Tomuto postupu však bránily překážky při získání stavebního povolení ze strany německých úřadů. Proto bylo rozhodnuto o výstavbě výrobního závodu žalobkyně a o postupném posilování pozice žalobkyně v rámci skupiny MEA až k vedoucí pozici ve skupině. Tím došlo ke ztrátě dosavadní vedoucí pozice společnosti MEA Metal Applications GmbH, neboť od té doby je jakýkoli rozvoj (např. expanze do jiných států) v oblasti výroby mřížových roštů řízen žalobkyní. Tuto skutečnost prokazuje struktura skupiny MEA.

7. V letech 2006 a 2007 založila žalobkyně dceřinné společnosti v Rumunsku a na Ukrajině, což dokládá věrohodnost tvrzení, že iniciovala akviziční záměr na Slovensku, který byl v jejím zájmu, nikoliv v zájmu MEA GmbH. Jakýkoli jiný způsob začlenění nového výrobního závodu mimo žalobkyni by představoval nesystémový zásah v rámci skupiny a znamenal by její logistické a organizační zatížení. Žalovaný proto nepodloženě předjímá závěry o daňové neuznatelnosti těchto nákladů, když tvrdí, že žalobkyně neprokázala, že by nový výrobní závod nemusel být dceřinou společností žalobkyně. Vzhledem ke struktuře skupiny MEA je více než zřejmé, že jiné začlenění nepřichází v úvahu. Z tohoto důvodu se jeví neopodstatněným a nepodloženým tvrzení žalovaného, že mateřská společnost MEA GmbH nadále zůstává 100% vlastníkem žalobkyně a na předmětných akvizicích se podílela. Naopak, rozvoj produkce roštů obdobně jako získávání pozic na východoevropských trzích v předmětném výrobním segmentu se uskutečňuje výhradně přes žalobkyni. Rovněž rozšíření výrobních závodů ve východní Evropě zapadá do jejího strategického konceptu. To dokládá rovněž skutečnost, že na základě studie provedené společností Provado nebyla zamýšlená akvizice uskutečněna, neboť touto studií byla prokázána její ekonomická nevýhodnost.

8. Nesprávné je tvrzení žalovaného, .. *že zamýšlené výrobní místo mělo být v souladu s předmětem podnikatelské činnosti daňového subjektu, neprokazuje, že by se jednalo o akvizici právě daňového subjektu*. Žalobkyně neprokazovala opodstatněnost této akvizice tím, že by argumentovala souladem výrobního místa a předmětu své podnikatelské činnosti. Naopak toliko poukazovala na skutečnost, že se její podnikatelský záměr, který bezprostředně souvisí s její podnikatelskou činností, dá dovodit z předmětu její činnosti uvedeného v obchodním rejstříku (výroba kovového zboží včetně kombinací s ostatními materiály a metalizace). Proto nelze pochybovat o oprávněnosti jejího podnikatelského záměru rozšířit své stávající výrobní kapacity do východní Evropy - na Slovensko.

9. Žalovaný se dostatečně nevypořádal s argumentem žalobkyně tvrzeným ve vyjádření, že v důsledku nevýhodnosti akvizice výrobního závodu na Slovensku se rozhodla pro rozšíření vlastní výrobní kapacity a nakoupila druhou pec v hodnotě cca 750 tisíc EUR. Správce daně I. stupně se bez bližšího hodnocení omezil na tvrzení, že nákup druhé pece uvedenou skutečnost nijak neprokazuje.

10. Žalovaný se nezabýval argumentací žalobkyně ve vyjádření, *že dovozuje skutečnost, že poradenské služby slouží společnosti MEA GmbH, toliko z tvrzení, že tyto byly fakturovány MEA GmbH*. Nejvyšší správní soud však v rozhodnutí I Afs 132/2008 uvádí: ...*bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit*

cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Dovedeno ad absurdum, představuje myšlenkový postup žalovaného, že společnost, která je součástí holdingové skupiny, nemůže uplatňovat náklady na poradenské služby, neboť by je teoreticky mohla využívat i jiná společnost v rámci skupiny.

11. Žalovaný se opírá pouze o tvrzení, kterými zpochybňuje předložené důkazní prostředky. Bez bližšího ověření se nezabýval skutečnostmi žalobkyní tvrzenými a omezil se na popření těchto skutečností na základě svých domněnek, nikoliv na základě řádně provedeného důkazního řízení. Postupuje v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů uvedenou v § 2 odst. 3 ZSDP. Jak vyplývá z judikatury, musí být hodnocení důkazů obsaženo v odůvodnění rozhodnutí, neboť ve smyslu ústavní zásady spravedlivého procesu platí, že by daňový subjekt měl mít v každém případě možnost dozvědět se důvody, proč správce daně stanovil základ daně a vyměřil daň v odlišné výši, než v jaké ji daňový subjekt přiznal. V rozhodnutí 9 Afs 7/2007-58 Nejvyšší správní soud k otázce volného hodnocení důkazů uvedl, že *hodnocením důkazů není uvedení důkazů a konstatování závěru, ale proces, kdy správce daně porovnává, které skutečnosti z jednotlivých důkazů vyplývají, jakým způsobem zapadají do příslušného zákonného rámce, jaké pochybnosti provedením důkazů vznikají a jaké jsou odstraněny. Pokud správce daně v odůvodnění rozhodnutí nesdělí, jaké skutečnosti má za prokázané a z jakých důvodů je vyvodil, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, jak vyhodnotil veškeré rozpory mezi nimi, proč případně neuvedl další navrhované důkazy, jaký je konečný závěr o skutečném stavu věci a jak postupoval při aplikaci zákonných ustanovení na takto zjištěný stav, nesplnil povinnost odvolacího orgánu danou mu § 50 odst. 7 ZSDP.*

12. Žalobkyně nezpochybňovala, že důkazní břemeno leží primárně na daňovém subjektu. S odkazem na § 31 odst. 2 a 4 ZSDP však konstatovala, že bylo v pravomoci žalovaného, aby si vyžádal další důkazní prostředky, kterými by vyvrátil tvrzení žalobkyně, a citovala z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 9 Afs 99/2008-157: *Pokud (i přes výše uvedené) měl správce daně nadále pochybnosti o skutečném vynaložení nákladů, resp. o jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pak bylo jeho povinností na základě řádně provedeného dokazování žalobcem předložené důkazní prostředky zpochybnit a vyvrátit. Řešení otázky, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP nemůže být založeno na pouhém popření skutečností tvrzených a doložených daňovým subjektem. V takovém případě je nutno, aby se právní závěry finančních orgánů opíraly o řádně provedené dokazování tak, aby bylo možno postavit najisto, že žalobcem předložené důkazní prostředky není možno považovat za důkaz prokazující skutečnou realizaci služeb, respektive že náklady byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K tomu však v předmětné věci nedošlo. Finanční orgány sice v průběhu daňového řízení nastínily jinou skutkovou verzi reality ... , tato verze však zůstala v rovině pouhého ničím nepodloženého tvrzení. ... Přestože tedy stěžovatel dospěl k odchýlným závěrům od žalobcem tvrzených a dokládaných skutečností, žádné důkazy, které by přivedly k zaujetí odchýlného stanoviska, neprovedl. Z tohoto rozhodnutí vyplývá zřejmá souvislost s daným případem, neboť správce daně a následně žalovaný zpochybnili předložené důkazní prostředky na základě svého subjektivního a nepodloženého přesvědčení a tvrzení, a to bez řádně provedeného důkazního řízení, které by jejich závěry potvrdzovalo. Závěry o daňové neúčinnosti nákladů proto postrádají logické a systematické odůvodnění založené na konstruktivním popisu skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení.*

13. Žalobkyní předkládané důkazy lze považovat za řetězec nepřímých důkazů, které spolehlivě dokazují opodstatněnost zahrnutí nákladů do daňově uznatelných v plné výši. Nejvyšší správní soud uvedl v rozhodnutí 2 Afs 13/2005: *I v daňovém řízení ovšem může k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, tedy ve svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru.* Těmito nepřímými důkazy jsou struktura a rozdělení skupiny MEA, předmět činnosti žalobkyně, která se jako jediná zabývá výrobou mřížových roštů v rámci skupiny a disponuje příslušným know-how, nabídka pánům M. H. a T. W. z 1.6.2004, objednávka z 30.06.2004, ukončení podnikatelských aktivit v oblasti výroby mřížových roštů v Německu ze strany skupiny MEA, expanze žalobkyně do Rumunska a Ukrajiny právě z důvodu jejího zařazení v rámci skupiny a jejího předmětu činnosti, nákup druhé pece v hodnotě cca 750 EUR v důsledku neúspěšné akvizice výrobního závodu na Slovensku, což představovalo rozšíření výrobního závodu žalobkyně.

Druhý žalobní bod

14. Společností Condis byly žalobkyni poskytnuty poradenské služby v zamýšlené akvizici skupiny Staco - skupiny Stapelmann. Za tyto poradenské služby byla společnosti MEA MEISINGER AG vyfakturována částka 1.138.875,00 Kč, která byla následně přefakturována na žalobkyni, která si ji zahrnula do daňově uznatelných nákladů.

15. Cílem akvizice skupiny Staco bylo rozšíření kmene zákazníků, což by mělo za následek přesun výrobních strojů a zařízení do závodu v Plzni. Tím by žalobkyně docílila rozšíření kapacity výrobního závodu a vytvoření nových pracovních míst. K akvizici této skupiny nedošlo, neboť nabídnutá cena nebyla majitelem skupiny Staco akceptována.

16. Skupina Staco byla specialistou v oblasti výroby mřížových roštů. To potvrzuje e-mail z 16.12.2004, dle kterého se dosahoval obrat z výroby roštů a zinkování 83 % (Schweisspressroste 37 %, Pressroste 35 %, Verzinkung 9 % a Blechprofilroste 2 %). Skupina Staco byla přímým konkurentem skupiny MEA, v níž se výrobou mřížových roštů zabývá pouze žalobkyně. Záměrem skupiny MEA nebylo zahájit výrobu mřížových roštů u holdingové společnosti MEA MEISINGER AG. Takový postup postrádá logiku i bez znalostí detailů. Už jen samotná úvaha o potřebě určitých prostor z hlediska kapacit, řešení logistických návazností, vyškoleného personálu, tedy všeho, co MEA MEISINGER AG postrádá, odpovídá struktuře a zařazení žalobkyně a nikoliv společnosti MEA MEISINGER AG. Koupí skupiny Staco by se dosáhlo synergického potenciálu, a to propojením s výrobním závodem žalobkyně v Plzni. Přímě v nabídce ze 14.2.2005 je vyjádřen zájem skupiny MEA o získání skupiny Staco a spojení jejich obchodních aktivit v oblasti mřížových roštů a pozinkování. S tímto závěrem vyjádřil žalovaný souhlas. Obchodní aktivity však s ohledem na již uvedené nelze spojit se společností MEA MEISINGER AG, ale toliko se žalobkyní. Jednání o koupi skupiny Staco byla ze strany skupiny MEA vedena zástupci žalobkyně a společností MEA MEISINGER AG. Účast společnosti MEA MEISINGER AG na těchto

jednáních byla opodstatněná s ohledem na výši případné kupní ceny za akvizici skupiny Staco. Žalobkyně v té době nedisponovala dostatečným kapitálem a nebyla by proto schopna uhradit požadovanou kupní cenu. Proto bylo úkolem společnosti MEA MEISINGER AG vystupovat jako garant finančních prostředků, nikoliv jako investor. S největší pravděpodobností by se ze strany MEA MEISINGER AG jednalo o finanční výpomoc žalobkyni. Ke konkrétnímu způsobu financování však z důvodu neuzavření dohody o koupi skupiny Staco nedošlo. Proto nebyly žalobkyni přefakturovány veškeré náklady spojené s poradenskými službami (např. právní a daňové poradenské služby), neboť část z nich byla nesena společností MEA MEISINGER AG. Tato skutečnost však nepředstavuje překážku uznat náklady na straně žalobkyně jako daňově uznatelné, neboť budoucí příjmy plynoucí z této akvizice by připadly žalobkyni, z důvodu přesunu a navýšení výroby v závodě žalobkyně. Žalovaný nepřesně uvedl, že *souhlasí s tím, že případná akvizice konkurenta skupiny MEA by zřejmě znamenala rozšíření kmene zákazníků, avšak aby veškeré náklady související s poradenstvím v souvislosti se zamýšlenou akvizicí nesl z hlediska daňového daňový subjekt, pak by musela být prokázána přímá vazba vynaloženého výdaje (nákladu) a očekávaného příjmu*. Žalovaný se zcela nesprávně vypořádal s tvrzením, že ne všechny náklady na poradenské služby, které byly při zvažované akvizici skupiny Staco vynaloženy, nesla toliko žalobkyně. Projekt byl ukončen v únoru 2005 pro nepřijatelnou výši požadované kupní ceny za akvizici skupiny Staco, která následně vstoupila do insolvence, neboť se jí nepodařilo najít další zájemce.

17. Podnikatelský záměr žalobkyně lze doložit také tím, že i po ukončení akvizičních jednání trval její zájem o výrobní zařízení skupiny Staco, což dokládá e-mailová komunikace ze 17.1.2006 a 25.1.2006. Primárním zájmem žalobkyně byl přesun těchto zařízení do jejího výrobního závodu. V důsledku insolvence skupiny Staco se podařilo získat svářecí stroj na rošty v hodnotě cca 833 EUR. Díky nákupu tohoto zařízení vzrostl žalobkyni dodatečně zisk o cca 4,6 mil. EUR a další téměř 1 mil. EUR byl docílen s tím spojenými zakázkami. Není tedy pravda, když žalovaný hodnotí předloženou e-mailovou komunikaci jako důkazní prostředky prokazující zájem o úplatné pořízení výrobního zařízení od subjektu nacházejícího se v insolventi. Tyto důkazní prostředky dle žalovaného neprokazují, že by v případě realizace zamýšlené akvizice k přesunu tohoto zařízení došlo. Zájem žalobkyně o výrobní zařízení však skutečně trval, čehož je důkazem i zmíněný e-mail z 25.1.2006. Přitom následně došlo k nákupu tohoto výrobního zařízení, které nakoupila nejdříve společnost MEA GmbH, což by bez služeb společnosti Condís nešlo, a poté jej bez přírážky prodala do výrobního závodu žalobkyně. Žalovaný se však tímto důkazním prostředkem blíže nezabýval a nevyzval žalobkyni, aby tuto skutečnost dále prokázala, a ani v rozhodnutí tento důkazní prostředek žádným způsobem nerozporoval. Tímto nákupem žalobkyně především dokládá svá tvrzení, že by v důsledku akvizice skupiny Staco nastal přesun výrobních zařízení do závodu žalobkyně. Rovněž se tímto nákupem prokazuje skutečnost, že jedinou společností zabývající se výrobou mřížových roštů v rámci skupiny MEA je žalobkyně. V opačném případě by nic nebránilo skupině MEA rozhodnout o přesunu tohoto zařízení na jinou společnost v rámci její skupiny, tedy např. do Německa. Nárůst zisku žalobkyně dokazuje, že přesun výrobních zařízení do jejího závodu by v případě uskutečnění akvizice přinesl budoucí příjmy toliko jí. Tímto lze vyvrátit pochybnosti správce daně o zamýšleném přesunu výrobních zařízení k žalobkyni. Rovněž tím lze podpořit skutečnost, že jediným závodem v rámci skupiny MEA, který se zabývá zpracováním mřížových roštů, je skutečně toliko žalobkyně.

18. Uvedené skutečnosti lze tedy považovat za řetězec nepřímých důkazů, které spolehlivě dokazují opodstatněnost zahrnutí nákladů do daňově uznatelných nákladů v plné výši. Těmito nepřímými důkazy jsou struktura a rozdělení v rámci skupiny MEA, předmět činnosti žalobkyně, která se jako jediná zabývá výrobou mřížových roštů v rámci skupiny a disponuje příslušným know-how, nabídka společnosti Condis ze 14.2.2005, objednávka z 1.11.2004, výrobní struktura skupiny Staco, která odpovídá předmětu činnosti žalobkyně, zájem žalobkyně na získání výrobních zařízení skupiny Staco i poté, co vstoupila do insolvence, koupě svářecího stroje na rošty a díky tomu vzrůst zisku, e-mailová komunikace.

III. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí navrhol zamítnutí žaloby. V souvislosti s oběma žalobními body uvedl, že žalobkyni nebylo dostatečně a věrohodně prokázáno, že jsou předmětné náklady výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Poukázal, že vynaložené výdaje (náklady) nenalezly odraz v realizovaných příjmech, a z toho důvodu je třeba prokázat, že bezprostředně souvisely s podnikatelskou činností žalobkyně. Je proto nezbytné prokázat skutečnou existenci uvedených podnikatelských záměrů. Prokázat, že bezprostředně souvisely s podnikatelskou činností žalobkyně a že z těchto záměrů měly být v budoucnu realizovány příjmy plynoucí žalobkyni. Žalobkyni předložené důkazy jsou důkazy nepřímými, které však spolehlivě neprokazují skutečnosti, z nichž by bylo možné vyvodit jednoznačný závěr, že se jednalo o podnikatelský záměr žalobkyně, a nikoliv jiného subjektu skupiny MEA. S hodnocením uvedených nepřímých důkazů žalovaným byla žalobkyně seznámena ve sdělení z 12.2.2010, z něhož vyplývá, že žalovaný tyto nepovažuje za dostačující k prokázání, že byly předmětné výdaje (náklady) vynaloženy ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Ani po té však žalobkyně nepředložila žádný důkaz (např. zápis z valné hromady o zamýšlených záměrech, výpověď svědka apod.), který by jednoznačně prokázal, že zamýšlené výrobní místo na Slovensku by bylo dceřinou společností žalobkyně, resp. že by akvizice skupiny Staco měla za následek zrušení výrobního místa v Polsku, které představuje největší hodnotovou složku skupiny Staco, a že by tím došlo k přesunu výrobního zařízení polské společnosti do České republiky, do výrobního místa žalobkyně. Důkazní prostředek, že žalobkyně od společnosti Staco zakoupila svářecí stroj na rošty, tuto skutečnost jednoznačně neprokazuje, neboť tento majetek byl získán až v době, kdy společnost Staco vstoupila do insolvence a k jeho pořízení mohlo dojít i bez souvislosti s původně zamýšlenou akvizicí.

IV. Posouzení věci Krajským soudem v Plzni

Z čeho soud vycházel

20. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen s.ř.s.*).

21. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž žalobkyně i žalovaný setrvali na své argumentaci.

22. V dané právní věci se jedná o problematiku daně z příjmů právnických osob upravenou v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2005 (*dále jen ZDP nebo zákon o daních z příjmů*). Správa daní byla pro rok 2005 upravena v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen d.ř. nebo daňový řád*). Rozsudky Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku citované jsou dostupné na www.nssoud.cz.

23. Žaloba není důvodná.

Skutkový základ věci

24. U žalobkyně byla provedena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Kontrolní zjištění jsou obsažena ve zprávě o kontrole (čj. 253369/09/138931402551) projednané s žalobkyní 9.7.2009. Téhož dne vydal správce daně I. stupně dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni doměřil daňovou povinnost částkou 651.300 Kč. Proti DPV podala žalobkyně odvolání. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil DPV a daň doměřil částkou 413.920 Kč.

25. Dle žalovaného, pokud žalobkyně uplatnila na základě předložených faktur výdaje (náklady), je povinna prokázat, že je vynaložila v souladu s § 24 ZDP jako skutečně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání, byť teprve očekávaných. V případě, že byl plánován určitý podnikatelský záměr a v rámci jeho přípravy byly vynakládány určité výdaje (náklady) a tento nebyl z nejrůznějších důvodů realizován, je nezbytné prokázat jeho skutečnou existenci, prokázat, že bezprostředně souvisel s podnikatelskou činností žalobkyně, a že by z něj měly v budoucnu plynout příjmy žalobkyni, resp. že provedená akvizice by měla za následek přesun výrobních strojů a zařízení do závodu v Plzni a bylo tak možné spatřovat přímou souvislost takto vynaložených výdajů (nákladů) s očekávanými příjmy z rozšířené výroby, které by byly přiřítelné právě žalobkyni. Předložené důkazní prostředky dle žalovaného nasvědčují tomu, že byly poskytnuty určité poradenské služby, žalobkyně však neprokázala, že byly výdaje (náklady) za poradenské služby společnosti Provado Gesellschaft für Beteiligungs & Interimsmanagement, Unternehmens & Personalberatung (*viz společnost Provado*) a společnosti Condis Unternehmensberatung GmbH, Mnichov (*viz společnost Condis*) poskytnuty právě žalobkyni, a za účelem dosažení, zajištění a udržení jejich zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Skutkový základ k prvnímu žalobnímu bodu

26. Žalobkyně zahrnula do výdajů (nákladů) poradenské služby společnosti Provado částkou 183.000 Kč (doklad č. 22325595 z 29.4.2005) a částkou 270.270 Kč (doklad č.

22341180 z 15.7.2005). Faktury byly vystaveny společností MEA MEISINGER Verzinkungs GmbH se sídlem ve Spolkové republice Německo (viz *MEA MEISINGER GmbH*) jako přeúčtování nákladů fakturovaných společností Provado (č. 2005039 z 22.4.2005 a č. 2005074 ze 7.7.2005).

27. K prokázání výdajů žalobkyně předložila v německém jazyce s českým překladem nabídku společnosti Provado z 1.6.2004 „Průzkum a vypracování doporučení pro výstavbu zinkovny na Slovensku“, „Poradenství při využití místních, národních a mezinárodních podpůrných programů, včetně podpory při podávání žádostí a využití našich sítí ke všem relevantním institucím“ (*dále jen nabídka společnosti Provado*) a studii nazvanou „Rozbor lokalizace podniku na Slovensku“, která v části IV. obsahuje „Vyhodnocení místa pro investici na Slovensku“ (*dále jen studie*). Ve zprávě o kontrole je uvedeno, že studie využívá veřejně přístupné informace o Slovensku a žalobkyně neprokázala, že ji objednala a využila. Studii objednala německá firma *MEA MEISINGER GmbH* a té měla sloužit k rozhodnutí o investici na Slovensku.

28. V odvolání žalobkyně argumentovala shodně jako v žalobě a předložila český překlad objednávky na zpracování studie z 30.6.2004 (*dále jen objednávka na zpracování studie*) a strukturu skupiny MEA.

29. Žalovaný hodnotil důkazy předložené žalobkyní.

30. K nabídce společnosti Provado uvedl, že byla adresována M.H. a T. W. (oba jsou též jednatelem společnosti MEA MEISINGER Verzinkungs GmbH). V bodě I. „Scénář“ je pouze obecně konstatováno, že při plánování kapacitní výstavby v České republice byla strategicky zvažována také další regionální diverzifikace do střední a východní Evropy. Z nabídky jednoznačně nevyplývá, že potenciálním novým výrobním místem na Slovensku by byl závod žalobkyně. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila 5.6.2006 vysvětlení, kde uvedla, že společnost Provado poskytovala poradenství v oblasti možné expanze na slovenský trh a argumentovala jako v žalobě (odst. 3 a 4). Výsledkem činnosti společnosti Provado byla studie předložená v německé verzi s českým překladem. Dle žalovaného ze studie nevyplývá, že byla zpracována pro žalobkyni a že se jednalo o poradenství v oblasti možné expanze právě žalobkyně na slovenský trh. K námitce, že lze dovodit, že byla studie určena žalobkyni, ze srovnávacího charakteru podnikatelských podmínek v České republice a srovnávané zemi, žalovaný uvedl, že je ve studii provedeno porovnání podnikatelských podmínek s řadou jiných zemí, nikoliv pouze mezi Českou republikou a Slovenskem. Toto srovnání však ještě neznamená, že se jedná o záměr rozšířit podnikatelské aktivity žalobkyně, a ne jiné společnosti skupiny M&A. Naopak skutečnost, že společnost Provado fakturovala poradenství společnosti MEA MEISINGER GmbH, nasvědčovala tomu, že tuto studii objednala německá společnost pro své podnikatelské záměry. Faktury přijaté od společnosti MEA MEISINGER GmbH sice dokládají výši výdajů (nákladů) vynaložených na předmětné služby, avšak samy o sobě neprokazují, že přeúčtování výdajů (nákladů) bylo provedeno právě z důvodu možné expanze žalobkyně na slovenský trh.

31. K objednávce na zpracování studie žalovaný uvedl, že tato nebyla předložena v rámci kontroly ani na výzvu správce daně I. stupně k předložení veškerých věrohodných důkazních

prostředků k tomuto zjištění, ani jí nebylo argumentováno při projednání zprávy o kontrole, ani nebylo namítáno, že by žalobkyně studii u společnosti MEA MEISINGER GmbH objednala a že správce daně nevzal při svém hodnocení tuto skutečnost v úvahu. Ačkoliv předložení objednávky až v odvolacím řízení vzbudilo pochybnosti, zhodnotil žalovaný i tento důkazní prostředek. V objednávce adresované společnosti MEA MEISINGER GmbH se uvádí: „Objednáváme u Vás průzkum a doporučení pro výstavbu zinkovny na Slovensku. Poradenství při využití místních, národních a mezinárodních podpůrných programů, včetně podpory při podávání žádosti a využití našich sítí ke všem relevantním institucím.“ Objednávka prokazuje objednání předmětných služeb daňovým subjektem u společnosti MEA MEISINGER GmbH. Samotné objednání služeb však ještě neprokazuje, že poskytnuté služby spočívající ve vytipování vhodné lokality na Slovensku na výrobu zinkovny mají být využity právě pro podnikatelskou činnost objedávajícího subjektu, zvláště za situace, kdy žalobkyně podniká v rámci skupiny podniků s obdobným předmětem činnosti.

32. Struktura skupiny MEA dle žalovaného neprokazuje, že uvažované vytvoření nového výrobního místa na Slovensku by představovalo expanzi právě žalobkyně na tento zahraniční trh, protože do této skupiny jsou začleněny též společnosti, které jsou kapitálově spojeny přímo se společností MEA Metal Applications GmbH, nikoliv s žalobkyní.

33. K námitce žalobkyně, že správce daně I. stupně již následně žalobkyni nevyzval k předložení dalších důkazních prostředků a nevyjádřil tak pochybnosti o oprávněnosti výdajů na studii, žalovaný uvedl, že byla žalobkyně v průběhu daňové kontroly správcem daně I. stupně vyzvána výzvou z 1.4.2009 k prokázání, že byl tento výdaj vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně na výzvu reagovala podáním z 5.6.2009, ve které uvedla výše citované důvody poskytnutí poradenských služeb společností Provado. Správce daně I. stupně žalobkyni následně 29.6.2009 seznámil s výsledky daňové kontroly, z protokolu o ústním jednání vyplývá, že žalobkyní předložené důkazní prostředky nebyly osvědčeny jako důkazy k prokázání předmětných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně se tak mohla ke zjištění správce daně I. stupně vyjádřit, případně navrhnout doplnění řízení o provedení dalších důkazů. Žalobkyně se při tomto jednání nevyjádřila, žádné další důkazní prostředky nenavrhla, a to ani v rámci projednání zprávy o daňové kontrole 9.7.2009. Proto žalovaný považoval uvedenou odvolací námitku za nedůvodnou.

34. S hodnocením uvedených důkazních prostředků žalovaným a s konkrétními důvody, na základě kterých žalovaný učinil závěr, že žalobkyně neprokázala poskytnutí poradenských služeb od společnosti Provado, byla žalobkyně seznámena sdělením z 12.2.2010 (*dále jen sdělení*), ve kterém jí byla stanovena patnáctidenní lhůta k vyjádření, která byla prodloužena k žádosti žalobkyně do 15.4.2010. Ve vyjádření ke sdělení z 14.4.2010 (*dále jen vyjádření*) žalobkyně uvedla, že se závěry tam učiněnými nesouhlasí, neboť žalovaný nepřesně posoudil strukturu skupiny MEA a její organizační členění a argumentovala shodně jako v žalobě (odst. 6 a 7). Ačkoliv žalobkyně se závěry žalovaného nesouhlasila, nepředložila ani nenavrhla provedení žádného dalšího důkazního prostředku k prokázání svého tvrzení. Žalovaný nevyloučil možnost, že by zamýšlené nové výrobní místo, pokud by bylo vytvořeno, bylo rovněž dceřinou společností žalobkyně, současně však konstatoval, že toto tvrzení nebylo žalobkyní prokázáno. Předložená struktura skupiny MEA a její organizační členění samy o sobě neprokazují, že zamýšlené výrobní místo na Slovensku by bylo dceřinou

společností žalobkyně. Podle žalovaného jde o hypotézu, která nebyla žalobkyní prokázána. V té souvislosti žalovaný poukázal na to, že je daňové řízení v České republice ovládáno zásadou, že má každý daňový subjekt povinnost jednak daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Ohledně důkazů zmínil § 31 odst. 4 ZSDP s tím, že se jedná nejen o listinné důkazy, ale např. i o svědecké výpovědi, kterými lze tvrzené skutečnosti prokazovat.

35. K tvrzení žalobkyně, že struktura skupiny MEA prokazuje, že došlo ke ztrátě vedoucí pozice společnosti MEA GmbH a od té doby je jakýkoliv rozvoj (např. expanze do jiných států) v oblasti výroby mřížových roštů řízen žalobkyní, žalovaný uvedl, že nelze odhlédnout od skutečnosti, že mateřská společnost MEA GmbH nadále zůstává 100%ním vlastníkem žalobkyně a na předmětných aktivitách se spoluúčastnila. Z předložených důkazních prostředků nevyplývá, že akvizice nových výrobních míst jsou plně v kompetenci žalobkyně, naopak z nich lze dovodit, že poradenské služby objednala mateřská společnost MEA GmbH, té byly služby společností Provado fakturovány a té také měly sloužit k rozhodnutí, zda bude realizována investiční akce na Slovensku. Skutečnost, že zamýšlené výrobní místo mělo být v souladu s předmětem podnikatelské činnosti žalobkyně, neprokazuje, že by se jednalo o akvizici právě žalobkyně. Rovněž námitka, že po ustoupení od zamýšlené akvizice z důvodu nevýhodných ekonomických podmínek došlo k dalšímu rozvoji místního trhu, tj. stávajícího výrobního závodu žalobkyně, o druhou pec, tuto skutečnost nijak nedokládá.

36. Žalovaným nebyla akceptována námitka žalobkyně, že uvažovaná výstavba zinkovny na Slovensku byla v zájmu žalobkyně, nikoliv společnosti MEA GmbH, neboť se jedná o ekonomicky a personálně spojené osoby, které mezi sebou vstupují do vzájemných obchodních vztahů za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť žalobkyně, jak sama uvádí, disponuje sice dostatkem technických znalostí výroby mřížových roštů, nedisponuje však dostatečným množstvím ekonomických a plánovacích pracovníků.

37. Žalovaný shrnul, že žalobkyně kromě svého tvrzení o účelu poskytnutých služeb společností Provado nepředložila žádný důkaz jednoznačně prokazující, že právě ona měla úmysl rozšířit své podnikatelské aktivity a že by to byla ona, kdo by z nich inkasoval případné profity. Žalobkyni byly nabídnuty pouze důkazy prokazující, že provedení služeb objednala, že byly služby provedeny a žalobkyni přefakturovány. Tyto důkazy však neprokazují, že byla skutečným konzumentem poskytnutých služeb, když z nich nelze seznat, že byly poskytnuty právě za účelem podnikatelských aktivit žalobkyně a ta to ani jinými důkazními prostředky neprokázala.

Skutkový základ k druhému žalobnímu bodu

38. Žalobkyně zahrnula do výdajů (nákladů) poradenské služby společnosti Condis částkou 1.138.875 Kč (faktura přijatá č. 22337533 z 9.6.2005). Faktura byla vystavena společností MEA MEISINGER AG jako přeúčtování nákladů fakturovaných jí společností Condis (faktura z 20.5.2005).

39. K prokázání těchto výdajů žalobkyně předložila dokument nazvaný „Kvalifikovaná a potvrzující nabídka“ ze dne 14.2.2005 zpracovaný jednatelem společnosti Condis (*dále jen*

nabídka) a k odvolání přiložila objednávku na zpracování studie z 1.11.2004 (*dále jen objednávka*) a strukturu skupiny MEA. K výzvě na prokázání, že byly tyto výdaje vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení jejich zdanitelných příjmů, v odpovědi z 5.6.2009 uvedla, že společnost Staco byla ve Spolkové republice Německo konkurentem jejím a celé skupiny MEA, proto bylo cílem získat nad ní kontrolu. Společnost Staco získána nebyla, neboť nabídnutá cena nebyla jejími majiteli akceptována. Uvedla dále, že se výdaje nemusí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, ale musí se jednat o výdaje za tím účelem vynaložené. K tomu citovala z judikatury Nejvyššího správního soudu k § 24 odst. 1 ZDP s tím, že podmínkou daňové uznatelnosti je racionalita a účelnost vynaložení nákladu na realizaci konkrétního projektu z ekonomického hlediska. Tyto podmínky byly dle žalobkyně u plánované akvizice splněny, neboť jejím smyslem bylo rozšíření výrobní kapacity.

40. Žalovaný souhlasil s tím, že případná akvizice konkurenta skupiny MEA by zřejmě znamenala rozšíření kmene zákazníků, aby však veškeré náklady související s poradenstvím v souvislosti se zamýšlenou akvizicí nesla z hlediska daňového žalobkyně, musela by být prokázána přímá vazba vynaloženého výdaje a očekávaného příjmu. Takovou přímou vazbu nelze spatřovat v případě, kdy předmětná akvizice by byla realizována, ať už jakoukoliv společností v rámci skupiny MEA, a přinesla by prospěch celé skupině MEA a neměla by přímý a prvotní odraz ve zdanitelných příjmech žalobkyně.

41. K přijaté faktuře žalovaný uvedl, že dokládá výši výdajů vynaložených na předmětné služby. Nabídka vyjadřuje zájem společnosti MEA MESINGER AG o získání skupiny Staco a spojení jejich obchodních aktivit v oblasti mřížových roštů a pozinkování. Z obou těchto dokumentů není zřejmá souvislost na faktuře deklarovaných výdajů, resp. uvažované akvizice skupiny Staco, se zdanitelnými příjmy právě žalobkyně.

42. K námitce, že správce daně I. stupně rozhodl bez ohledu na skutečnost, že žalobkyně zdůvodnila akviziční záměr a že ji k předložení dalších důkazních prostředků nevyzval a nevyjádřil tak pochybnosti o oprávněnosti předmětných výdajů, žalovaný uvedl, že správce daně I. stupně pouhé zdůvodnění akvizičního záměru bez navržení důkazních prostředků prokazujících uváděná tvrzení posoudil tak, že všechny záležitosti spojené s uvažovanou koupí skupiny Staco vyvíjela společnost MEA MEISINGER AG, které také společnost Condis své práce fakturovala. S tímto hodnocením důkazů byla žalobkyně seznámena v rámci ústního jednání 29.6.2009.

43. Ohledně objednávky žalovaný uvedl, že tato nebyla předložena v rámci kontroly ani na výzvu správce daně I. stupně k předložení veškerých věrohodných důkazních prostředků, ani jí nebylo argumentováno při projednání zprávy o kontrole, ani nebylo namítáno, že by žalobkyně studii u společnosti MEA MEISINGER GmbH objednala a že správce daně nevzal při svém hodnocení tuto skutečnost v úvahu. Ačkoliv předložení objednávky až v odvolacím řízení vzbudilo pochybnosti, zhodnotil žalovaný i tento důkazní prostředek. Uvedl, že objednávka prokazuje objednání předmětných služeb žalobkyní u společnosti MEA MEISINGER AG. Samotné objednání služeb však ještě neprokazuje, že poskytnuté služby spočívající v celkové analýze skupiny Staco mají být využity právě pro podnikatelskou činnost objedávajícího subjektu, zvláště za situace, kdy žalobkyně podniká v rámci skupiny podniků s obdobným předmětem činnosti.

44. Ze struktury skupiny MEA, která představuje jednotlivá výrobní místa, lze dle žalovaného dovodit, že žalobkyně patří do M&A skupiny. Struktura však neprokazuje souvislost akvizičního záměru s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů právě žalobkyně.

45. Posouzením důkazních prostředků jednotlivě a ve vzájemné souvislosti dospěl žalovaný k závěru, že předložené důkazní prostředky nasvědčují tomu, že poradenské služby byly poskytnuty za účelem zamýšlené akvizice skupiny Staco. Všechny záležitosti s ní spojené však obstarávala společnost MEA MEISINGER AG, které také společnost Condis svoje služby vyfaktovala. I z vysvětlení žalobkyně z 5.6.2009 vyplynulo, že skupina Staco byla konkurentem nejen žalobkyně ve Spolkové republice Německé, ale i celé skupiny MEA a cílem bylo získat kontrolu nad tímto konkurentem. I tyto skutečnosti vyvolávají oprávněné pochyby o tom, zda výdaje vynaložené žalobkyní v souvislosti se zamýšlenou akvizicí by našly odraz v budoucích příjmech právě žalobkyně. Žalobkyně sice předložila objednávku celkové analýzy skupiny Staco, avšak to, že služby objednala a zaplatila, ještě samo o sobě nemůže prokázat souvislost takto vynaložených výdajů s příjmy právě žalobkyně. Podle žalovaného předložené důkazní prostředky nedokládají, že by uvažovanou akvizicí skupiny Staco došlo k rozšíření kmene zákazníků právě žalobkyně, což by mělo za následek přesun výrobních strojů a zařízení do závodu v Plzni, čímž by bylo docíleno rozšíření výrobních kapacit žalobkyně.

46. S uvedeným hodnocením důkazních prostředků žalovaným byla žalobkyně seznámena v již citovaném sdělení. Spolu s vyjádřením ke sdělení předložila přílohy jako důkazní prostředky vyvracející dosavadní zjištění žalovaného. Předložila informační memorandum o skupině Staco, e-mailovou korespondenci týkající se aktivit vůči společnosti Staco z 16.12.2004 a ze 17.1.2006 a 25.1.2006. Ve vyjádření žalobkyně nesouhlasila se závěry uvedenými ve sdělení a opakovala tvrzení z odvolání.

47. K tomu žalovaný uvedl, že jsou ve sdělení uvedeny konkrétní důvody, na základě kterých učinil závěr, že žalobkyně neprokázala poskytnutí poradenských služeb společností Condis v její prospěch a že se tak jednalo o akviziční záměr žalobkyně za účelem dosažení, zajištění a udržení jejího zdanitelného příjmu ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

48. K citovanému rozhodnutí NSS čj. 2Afs 180/2006-64 žalovaný uvedl, že se nejedná o situaci, že by nebyly předmětné výdaje uznány za daňově účinné z důvodu, že bylo od uskutečnění podnikatelského záměru upuštěno, ale v případě, kdy vynaložené výdaje nenalezly odraz v realizovaných příjmech, je třeba prokázat, že takto vynaložené výdaje bezprostředně souvisely s podnikatelským záměrem daňového subjektu. Aplikováno na přezkoumávaný případ to znamená, že v případě, kdy byla plánována akvizice skupiny Staco, a v rámci její přípravy byly vynakládány určité výdaje a tento podnikatelský záměr nebyl z ekonomických důvodů zrealizován, je nezbytné prokázat nejen skutečnou existenci tohoto podnikatelského záměru, ale i skutečnost, že byl tento podnikatelský záměr záměrem žalobkyně, tedy, že z tohoto podnikatelského záměru měly být v budoucnu zrealizovány jí plynoucí příjmy.

49. S námitkou, že jsou závěry žalovaného předestřeny natolik obecně, že se nelze domnívat, že prokazují skutečný stav rozhodované věci, se žalovaný neztotožnil a rozebral obdobně jako v rámci prvního žalobního bodu povinnost žalobkyně k tvrzení a následně k prokázání, a to ve smyslu § 31 odst. 4 ZSDP. Uvedl, že řádně vyhodnotil všechny žalobkyní předložené důkazní prostředky a dospěl k závěru, že nasvědčují tomu, že byly předmětné poradenské služby poskytnuty za účelem zamýšlené akvizice, avšak nedokládají, že uvažovanou akvizicí skupiny Staco by došlo k rozšíření kmene zákazníků právě žalobkyně, což by mělo za následek přesun výrobních strojů a zařízení právě do závodu v Plzni, čímž by bylo docíleno rozšíření výrobních kapacit žalobkyně. Vzhledem k tomu, že žalobkyní nebyly tvrzené skutečnosti doloženy důkazními prostředky, nemohlo se jednat o jejich pouhé popření ve smyslu žalobkyní citovaného rozhodnutí NSS.

50. Žalovaný přisvědčil námitce, že zahájení výroby mřížových roštů u holdingové společnosti MEA MEISINGER AG postrádá logiku, avšak tímto není prokázáno, že by předmětná akvizice, pokud by byla realizována, měla přímý a prvotní odraz ve zdanitelných příjmech žalobkyně přesunem a navýšením její výroby.

51. Z nabídky společnosti Condis kromě toho, že vyjadřuje zájem společnosti MEA MEISINGER AG o získání skupiny Staco a spojení jejich obchodních aktivit v oblasti mřížových roštů a pozinkování, dovodil další skutečnosti. V bodě 3. Alokace hodnoty podniku na jednotlivé společnosti se uvádí: „že společnost MEA má zájem o získání celé skupiny Staco. Alokaci hodnoty podniku na jednotlivé společnosti nemůžeme aktuálně provést, protože pro nás nejsou transparentní ani výnosnost jednotlivých společností ani potřebná souhra společností (např. Německo jako prodejní společnost pro výrobky vyráběné v Polsku). Z dnešního pohledu představuje polská společnost asi největší hodnotovou složku skupiny Staco. Při stanovení hodnoty jednotlivých společností mohou být rovněž zohledněny zájmy jednotlivých společníků či investorů.“ Na základě uvedeného žalovaný poukázal, že největší hodnotovou složkou skupiny Staco je polská společnost, zatímco německá společnost realizuje odbyt pro výrobky vyráběné v Polsku. Žalovanému tak vznikly pochybnosti, zda by zamýšlenou akvizicí došlo ke zrušení tohoto výrobního místa ve střední Evropě a přesunu výrobního zařízení polské společnosti do České republiky. Žalobcem předložené informační memorandum o skupině Staco, které obsahuje informace o struktuře a výkonech skupiny Staco včetně vybraných finančních ukazatelů, dokládá zjištění, že polská společnost HMS představuje významnou hodnotovou složku skupiny Staco. Tento dokument však nijak nedokládá, jakým způsobem by se zamýšlená akvizice týkala žalobkyně.

52. Předložená e-mailová komunikace z 16.12.2004 dle žalovaného sice dokumentuje zájem skupiny MEA o předmětnou akvizici, z této korespondence však není zřejmé, zda a jakým způsobem by se tato transakce týkala žalobkyně.

53. Ve vyjádření žalobkyně dále uváděla, že jednání o koupi skupiny Staco byla ze strany skupiny MEA vedena zástupci žalobkyně a společnosti MEA MEISINGER AG, jejíž účast byla zcela opodstatněná s ohledem na výši případné kupní ceny, kterou by žalobkyně nebyla schopna z důvodu nedostatečného finančního zázemí uhradit celou. Společnost MEA MEISINGER AG by v takovém případě vystupovala jako garant finančních prostředků, nikoli jako investor. Pravděpodobně by se jednalo o finanční výpomoc žalobkyni. Proto nebyly

žalobkyni přefakturovány veškeré náklady spojené s poradenskými službami. Tato skutečnost však nepředstavuje překážku uznat výdaje na straně žalobkyně jako daňově uznatelné, neboť budoucí příjmy plynoucí z této akvizice by připadly žalobkyni z důvodu přesunu a navýšení výroby v jejím závodě. Podnikatelský záměr lze dle žalobkyně doložit také tím, že i po ukončení akvizičních jednání trval její zájem o výrobní zařízení skupiny Staco, což dokládá e-mailová komunikace ze 17.1.2006 a 25.1.2006. Primárním zájmem byl přesun těchto zařízení do výrobního závodu žalobkyně. V důsledku insolvence skupiny Staco se tak podařilo získat svářecí stroj na rošty v hodnotě cca 833.000 EUR, díky jehož nákupu vzrostl žalobkyni zisk o cca 4,6 mil. EUR a další téměř 1 mil. EUR byl docílen s tím spojenými zakázkami.

54. Předloženou e-mailovou komunikaci žalovaný hodnotil jako důkazní prostředek prokazující zájem žalobkyně o úplatné pořízení výrobního zařízení od subjektu nacházejícího se v insolventci. Tyto důkazní prostředky však neprokazují, že by v případě realizace akvizice rovněž došlo k přesunu tohoto zařízení.

55. Uvedené skutečnosti žalobkyně v odvolání označila za řetězec nepřímých důkazů, které spolehlivě dokazují opodstatněnost zahrnutí nákladů na studii od společnosti Condis do daňově uznatelných nákladů v plné výši. Na podporu svého tvrzení citovala z rozhodnutí NSS čj. 2Afs 13/2005: *I v daňovém řízení ovšem může k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, tedy ve svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru.* Dle žalovaného však žalobkyni takové důkazy předloženy nebyly. Žalobkyně v daňovém řízení kromě svého tvrzení ohledně účelu poskytnutých služeb společností Condis nepředložila žádný důkaz prokazující, že právě ona měla úmysl rozšířit své podnikatelské aktivity a že to byla právě ona, která by inkasovala případné profity z nich plynoucí. Byly nabídnuty pouze důkazy prokazující, že žalobkyně provedení služeb objednala, že služby byly provedeny a žalobkyni přefakturovány. Tyto důkazy však neprokazují, že skutečným konzumentem poskytnutých služeb byla žalobkyně, když z nich není možné seznat, že byly poskytnuty právě za účelem podnikatelských aktivit žalobkyně a žalobkyně toto ani jinými důkazními prostředky neprokázala.

Právní závěr k oběma žalobním bodům

56. Podle § 23 odst. 1 ZDP (pro všechna zdaňovací období stejného znění) *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.* Podle § 24 odst. 1 věta první ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

57. Soud nejprve stručně shrne judikaturu týkající se důkazního břemene v daňovém řízení. Podle § 31 odst. 9 ZSDP *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je*

povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 16 odst. 2 písm. e) ZSDP má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly. Podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

58. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Ústavní soud judikoval, že má daňový subjekt povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález ze dne 24.4.1996, sp.zn. Pl.ÚS 38/95, č.130/1996 Sb.). Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30.1.2008, čj. 2Afs 24/2007- 19 nebo rozsudek ze dne 22.10.2008, čj. 9Afs 30/2008-86]. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.12.2008, čj. 8Afs 54/2008-68, obdobně rozsudek ze dne 28.2.2006, čj. 7Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [rozsudek ze dne 30.1.2008, čj. 2Afs 24/2007- 19, shodně též rozsudek čj. 9Afs 30/2008-86; shodně nález ÚS sp.zn. II.ÚS 232/02]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz citované rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119 a rozsudek čj. 9Afs 30/2008 - 86, shodně též rozsudek ze dne 31.5.2007, čj. 9Afs 30/2007-73 a ze dne 30.4.2008, čj. 1Afs 15/2008 – 100].

59. Žalovaný vycházel při posouzení důvodnosti zařazení předmětných výdajů jako výdajů daňově uznatelných z dikce § 24 odst. 1 ZDP a na str. 4 napadeného rozhodnutí uvedl, že *ne každý výdaj (náklad) vynaložený poplatníkem je zároveň výdajem daňovým. Daňově uznatelným výdajem (nákladem) je pouze takový výdaj (náklad), který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. Jako výdaje (náklady) ve smyslu § 24 ZDP jsou tudíž uznatelné pouze výdaje skutečně vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání, byť v některých případech teprve očekávaných. Zejména v případech, kdy vynaložené výdaje (náklady) nenalezly svůj odraz v realizovaných příjmech, je třeba prokázat, že takové vynaložené výdaje (náklady) bezprostředně souvisely s*

podnikatelskou činností daňového subjektu. Aplikováno na přezkoumávaný případ to znamená, že v případě, kdy byl plánován určitý podnikatelský záměr a v rámci jeho přípravy byly vynakládány určité výdaje (náklady), a tento podnikatelský záměr nebyl ve finále z nejruznějších důvodů zrealizován, je nezbytné prokázat skutečnou existenci tohoto podnikatelského záměru, prokázat, že podnikatelský záměr bezprostředně souvisel s podnikatelskou činností daňového subjektu, tedy, že z tohoto záměru měly být v budoucnu realizovány příjmy plynoucí daňovému subjektu. Uvedený výklad § 24 odst. 1 ZDP v souvislosti s danou právní věcí vychází z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a krajský soud se s ním plně ztotožňuje.

60. V přezkoumávaném případě tak bylo pro posouzení věci samé rozhodné, zda žalobkyně splnila podmínky stanovené v § 24 odst. 1 ZDP pro uplatnění výdajů souvisejících s poradenskými službami společnosti Provado ve výši 453.270 Kč a společnosti Condis ve výši 1.138.875 Kč. To znamená, zda ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP prokázala, že jí takové výdaje vznikly a především, že byly tyto poradenské služby určeny prvotně pro žalobkyni, když správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP prokázal, že o souladu zaúčtovaných daňových dokladů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví žalobkyně v tomto bodě nevěrohodným. Konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil předložené účetnictví jako nevěrohodné, správce daně řádně vyjádřil, když uvedl, že byly příslušné faktury vystaveny společností MEA MEISINGER GmbH na základě přeúčtování nákladů fakturovaných této společnosti společností Provado a společností Condis (viz odst. 26 ohledně společnosti Provado a odst. 38 ohledně společnosti Condis). Žalobkyně byla proto v rámci daňové kontroly podle § 31 odst. 9 ZSDP a § 16 odst. 2 písm. e) ZSDP vyzvána k prokázání, že předmětné výdaje uplatnila v daňovém přiznání za rok 2005 v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Důkazní břemeno bylo po té zcela na žalobkyni.

61. Žalobkyně k prokázání výdajů (nákladů) souvisejících s poradenskými službami od společnosti Provado v rámci daňové kontroly předložila v německém jazyce s českým překladem nabídku firmy Provado z roku 2004 a zprávu o činnosti společnosti Provado, resp. studii zpracovanou touto společností (viz odst. 27), v odvolacím řízení předložila český překlad objednávky z 30.6.2004 a strukturu skupiny MEA (viz odst. 28) a uplatnila svá tvrzení ohledně účelu služeb poskytnutých společností Provado (viz odst. 4, 6 a 7). Ohledně služeb poskytnutých společností Condis žalobkyně předložila v rámci daňové kontroly nabídku společnosti Condis (viz odst. 39) a strukturu skupiny MEA (viz odst. 28) a uplatnila svá tvrzení ohledně těchto poskytnutých služeb (viz odst. 15, 16 a 17). Žalovaný se všemi důkazy žalobkyni předloženými i jejími tvrzeními v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně zabýval (viz odst. 30 – 37 a odst. 40 – 55). S hodnocením uvedených důkazů žalovaným a se závěrem žalovaného se soud plně ztotožňuje.

62. Námitky žalobkyně v prvním i druhém žalobním bodu směřují vůči hodnocení důkazů žalovaným. Žalobkyně má za to, že předložila v obou případech takové důkazy, které ve smyslu jí citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4.8.2005, čj. 2Afs 13/2005-60 tvoří řetězec nepřímých důkazů prokazujících, že uplatnila předmětné výdaje (náklady) v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, ale není tomu tak.

63. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný postupoval při hodnocení důkazů v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 ZSDP, podle něhož *při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo*. Toto pravidlo je třeba vyložit v souladu s dalšími ustanoveními zákona o správě daní a poplatků upravujícími dokazování. Podle § 31 odst. 2 ZSDP *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci*. Správce daně má podle tohoto ustanovení možnost rozhodnout, že určitý navržený důkazní prostředek neprovede, což musí ovšem přezkoumatelným způsobem odůvodnit (nesmí se jednat jen o výsledek jeho libovůle). K tomu v daném případě nedošlo, neboť správce daně a v odvolacím řízení žalovaný provedli všechny žalobkyní navržené důkazy. Ne všechny důkazní prostředky, které jsou správcem daně provedeny, však musí být nutně osvědčeny jako důkaz. Podle § 31 odst. 4 věta poslední ZSDP totiž *teprve provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem*. K tomu se Nejvyšší správní soud vyslovil v například v rozsudku ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008–75, publikovaném pod č. 1702/2008 Sb. NSS, kde uvedl, že *zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí*.

64. Uvedeným požadavkům na hodnocení důkazů v daňovém řízení žalovaný dostál. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak se žalovaný vypořádal s jednotlivými důkazy předloženými žalobkyní, jak hodnotil tvrzení žalobkyně, jimiž zdůvodňovala účel vynaložených výdajů (nákladů) a jak hodnotil všechny předložené důkazy v jejich vzájemné souvislosti (viz odst. 30 – 37 a odst. 40 – 55). V odůvodnění napadeného rozhodnutí je na základě podrobného zhodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 ZSDP učiněn žalovaným zcela logický a z provedených důkazů vyplývající závěr, že žalobkyně neprokázala ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, že předmětné výdaje (náklady) byly vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení právě jejích zdanitelných příjmů. Tato úvaha je v odůvodnění napadeného rozhodnutí srozumitelným, přezkoumatelným způsobem vyjádřena.

65. Není proto důvodná námitka (viz odst. 11), že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Cituje-li žalobkyně v této souvislosti z rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 22.2.2007, čj. 9Afs 7/2007-58, pak soud uvádí, že žalovaný v souladu s tam popsanou nutností vyjádření závěrů učiněných na základě dokazování, nekonstatoval jen důkazy a závěr z nich dovozený, ale uvedl, které skutečnosti z jednotlivých důkazů vyplývají a jakým způsobem prokazují, resp. v daném případě neprokazují, daňovou uznatelnost předmětných výdajů (nákladů). V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, které skutečnosti má za prokázané, když nezpochybňoval existenci předložených studií ani strukturu skupiny MEA a předmět podnikání žalobkyně, akceptoval i zcela logické vysvětlení účelu jednotlivých zadání. Nezpochybňoval existenci nabídek a ohledně objednávek zdůraznil své pochybnosti spočívající ve zjištění, že tyto nebyly předloženy v rámci daňové kontroly, ale až v odvolacím řízení. Konstatoval, že určité služby koncernu (skupině) MEA společnostmi Provado a Condis, jak jsou zdokumentovány nabídkami a zejména předloženými studiemi, poskytnuty byly, ale nebylo žalobkyní v daňovém řízení prokázáno, že byly primárně poskytnuty právě žalobkyni.

66. Je nutno zopakovat, že to byla žalobkyně, na které bylo ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP důkazní břemeno. Není proto důvodnou námitka žalobkyně (odst. 12), že bylo ve smyslu § 31 odst. 2 a 4 ZSDP v pravomoci žalovaného, aby si vyžádal další důkazní prostředky, kterými by vyvrátil tvrzení žalobkyně. Nebyl to správce daně, kdo byl povinen prokazovat verzi skutkového stavu tvrzenou žalobkyní, ale tuto měla prokázat žalobkyně. Je pravdou, že správce daně a následně žalovaný zpochybnili předložené důkazní prostředky, ale ne na základě svého subjektivního a nepodloženého přesvědčení a tvrzení, bez řádně provedeného důkazního řízení, jak namítá žalobkyně (viz odst. 12), ale, jak bylo soudem již hodnoceno, v řádně provedeném důkazním řízení, na jehož základě žalovaný své logické závěry vyplývající z hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 ZSDP podrobně uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně neunesla v daňovém řízení své důkazní břemeno a to v procesu dokazování, který soud shledal zcela v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, proto nelze přijmout vůči závěrům žalovaného argument, že postrádají logické a systematické odůvodnění založené na konstruktivním popisu skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení (viz odst. 12).

67. Správným není ani tvrzení žalobkyně, že předložila důkazy tvořící řetězec nepřímých důkazů, které jednoznačně prokazují daňovou uznatelnost předmětných výdajů (nákladů), a k tomu citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4.8.2005, čj. 2Afs 13/2005-60 (viz odst. 13). Soud se ztotožňuje s citovaným úryvkem z judikátu, že *i v daňovém řízení může k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, tedy ve svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru*. V nyní přezkoumávaném daňovém řízení však žalobkyně takové důkazy, které by byly onou logickou ničím nenarušenou soustavou nepřímých důkazů, nepředložila. Pro opačný závěr, tedy pro to, aby se kruh nepřímých důkazů předložených žalobkyní mohl uzavřít, chyběl nepřímý důkaz, příp. důkazy, o tom, že to byla od počátku žalobkyně, kdo vynakládal předmětné výdaje (náklady) s tím, že to je prvotně ona, komu slouží k vynaložení, dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Nebylo a není při tom rozhodné, že se jednalo o příjmy teprve očekávané, které se následně z důvodů žalobkyní uváděných neuskutečnily.

Pravdou je, že za takové situace, kdy za určitým výdajem (nákladem) nestojí s ním související příjem, je prokazování jeho daňové uznatelnosti ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP složitější, ale s tím je nutno při samotné realizaci takového výdaje (nákladu) počítat a příslušné důkazy jejich daňovou uznatelnost prokazující, je třeba mít k dispozici. To se v daném případě nestalo.

68. S ohledem na vyjádření žalobkyně při jednání soudu, kdy žalobkyně v duchu v žalobě uplatněných námitek zopakovala, že bylo povinností žalovaného pokračovat v dokazovacím řízení, tedy, že to byl žalovaný, kdo měl nejprve shromáždit všechny důkazy a teprve po té rozhodnout, dospěl soud při poradě senátu k závěru, že žalobkyně vnímala jí uplatněnou verzi skutečnosti z pohledu ekonoma, který je však rozdílný od pohledu právníka. Na základě žalobkyní předložených důkazů lze dovodit, že se v rámci koncernu MEA rozhodlo, že budou za účelem rozšíření ekonomických aktivit zadány předmětné studie a čeho se budou týkat. V té souvislosti žalobkyně v žalobě i při jednání soudu tvrdila řadu logických důvodů, proč k tomu došlo a poskytla i zcela logická tvrzení, proč v konečném důsledku nebyly předpokládané aktivity realizovány. Bylo však povinností žalobkyně, která ve svém daňovém přiznání za rok 2005 uplatnila předmětné výdaje (náklady) a o tyto částky si snížila základ daně, aby v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP prokázala, že ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP byly předmětné výdaje (náklady) vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení právě jejích zdanitelných příjmů. To se však v daném případě nestalo.

IV. Závěr Krajského soudu v Plzni

69. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že v mezích žalobních bodů nebyla žalobkyně zkrácena na svých právech ani rozhodnutím správního orgánu ani jeho postupem, proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

70. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

Poučení:

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

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

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

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

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

V Plzni dne 25. dubna 2012

JUDr. Jana Daňková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová