



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **PURO-KLIMA EXPORT, a. s.**
se sídlem v Jičíně, Revoluční 291
zastoupený Mgr. Zbyškem Jarošem, advokátem
v Praze 4, Pobočná 1395/1

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2019, čj. 15917/19/5200-11434-707700,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 915 040 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 7 423 761 Kč.

I. Žalobní argumentace

1. Nezákonnost a nesprávnost napadeného rozhodnutí

- Žalobce spatřoval nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí v základní úvaze žalovaného ohledně nutnosti „přeúčtování/přenesení“ nákladů žalobce na ostatní členy skupiny PURO-KLIMA a dále v pochybném využívání důkazních zdrojů a opatřování důkazních prostředků (zdroje z internetu, novinové články či různé druhy tiskových zpráv, jejichž důvěryhodnost nelze ve valné většině případů ověřit (tzv. svědectví z doslechu), které nemůže dle jeho názoru s ohledem na zákonnost procesu daňové kontroly obstát. **Žalobce rovněž spatřoval nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí ve skutečnosti, kdy žalovaný** došel k závěru, že žalobce celý rok 2013 podnikal téměř s nulovými uznatelnými náklady, což vyplynulo z výsledku postupu žalovaného, kdy snížil hodnotu daňových nákladů o částku ve výši 12 202 316,35 Kč (přičemž z toho žalobce uznal snížení hodnoty nákladů na reprezentaci v úhrnné výši 15 115,- Kč), které žalobce vykázal za zdaňovací období roku 2013.

a. Podstata daňové kontroly

- Podnikatelský záměr si volí, jak žalobce uvedl, každý daňový subjekt sám a není úkolem žalovaného, aby nahrazoval uvážení ohledně výše očekávaných výnosů či podnikatelského rizika. Žalobce má ústavně zakotvené právo podnikat, přičemž nemůže být postihován za svá podnikatelská rozhodnutí, pokud taková rozhodnutí nejsou v rozporu s právním řádem, resp. nejsou zcela iracionální či zjevně od počátku neuskutečnitelná. Pokud by měl žalovaný pouhé pochybnosti o zjevné iracionalitě či neuskutečnitelnosti zamýšleného záměru žalobce, je nutno odkázat na zásadu „in dubio pro reo“, tedy, že žalovaný nemůže své pochybnosti dávat k tíži žalobce, ale k jeho prospěchu, přičemž v tomto smyslu žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. Afs 13/2015-30.
- Žalobce zdůraznil, že dělení rizik mezi propojenými osobami je zcela běžné a navíc žádoucí, neboť by bylo naopak nežádoucím jevem, aby rizika týkající se pouze jedné ze spojených osob mohla ovlivnit fungování celé skupiny. Žalobce tak měl za to, že splnil svou důkazní povinnost dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a žalovaný naopak překročil své kompetence ohledně prokazování skutečností žalobcem, neboť požadované prokázání skutečností žalobcem žalobce nepřiměřeně zatěžuje a současně nevede k požadovanému účelu daňové kontroly. Daňová kontrola byla vedena v rozporu se zásadou rovnosti a proporcionality - přiměřenosti.

b. Funkční a riziková analýza

- Žalobce uvedl, že je nutno důsledně odlišovat pojmy „funkce“ a „činnost“, kdy „funkcí“ se rozumí určitá aktivita spojená s odpovědností a výkonem rozhodovací pravomoci, která dává možnost ovlivnit další vývoj a tím i míru rizika. A „činností“ se rozumí fyzická realizace určité funkce. Výkonem činnosti lze formou delegace/outsourcingu pověřit jinou osobu (subdodavatele). Takové rozlišování má zásadní vliv na správné pochopení fungování vztahů, které má žalobce s ostatními členy skupiny PURO-KLIMA, správné provedení funkční a rizikové analýzy a následné přiřazení zisku.
- Dále konstatoval, že v rámci fáze podnikatelské činnosti spočívající ve vyhledání, získání a uzavření kontraktu se (zahraničním) zákazníkem vykonává žalobce podstatné funkce a

nese za ně plnou odpovědnost, zatímco případný výkon konkrétních činností (např. fyzická příprava nabídky) je zajišťován formou subdodávky od ostatních členů skupiny (nicméně plní-li žalobce část činností vůči zákazníkovi pomocí subdodavatele, odpovídá tak, jako by plnil sám – subdodavatelský vztah ho tedy nezavazuje odpovědnosti vůči třetím subjektům - zákazníkům). Z tohoto důvodu je nutné odměnu a nesená rizika přiřadit žalobci.

7. Uvedl dále, že v rámci fáze podnikatelské činnosti spočívající ve stavebně-montážních a instalačních pracích v rámci zakázky vykonává žalobce podstatné funkce a nese za ně plnou odpovědnost, zatímco případný výkon konkrétních činností (např. instalace a montáž předmětu zakázky v místě plnění) je zajišťován formou subdodávky od ostatních členů skupiny (nicméně plní-li žalobce část činností vůči zákazníkovi pomocí subdodavatele, odpovídá tak, jako by plnil sám – subdodavatelský vztah ho tedy nezavazuje odpovědnosti vůči třetím subjektům - zákazníkům). Z tohoto důvodu je nutné odměnu a nesená rizika přiřadit žalobci. Současně je třeba upozornit na skutečnost, že žalobce se zaměřuje na zakázky na zahraničních trzích v tzv. třetích zemích (Gabon, Kazachstán apod.), které jsou z podstaty vysoce rizikové s ohledem na jejich konečnou realizaci, a to z různých důvodů (politická situace, ekonomická nestabilita apod.), přičemž žalobce v této souvislosti musí nést i někdy značné náklady takových nerealizovaných záměrů (zmařené investice), a to i s ohledem na žalobcem původně očekávané dosažení výnosů z konečné realizace takových zakázek. Služby zaměřující se na správu a administraci žalobce, které lze označit za okrajové z pohledu hlavní podnikatelské činnosti žalobce, vykonávají v zásadě ostatní členové skupiny, nesou s tím i spojená rizika s tím, že žalobce za tyto služby vynakládá náklady v místě a čase obvyklé. Rizika související se zakázkami na dodávku investičních celků, za které lze považovat nezískání zakázky, smluvní rizika (smluvní pokuty, prodlení apod.), stavební a projekční rizika, rizika lokality, rizika vadných technologií, sítí a souvisejících služeb, kreditní rizika, rizika měny a úrokové míry a vnější rizika (mezinárodní politická situace), jsou vzhledem k osobnímu výkonu funkcí Ing. F. (hlavní nositel know-how a rozhodující faktor určující podnikatelskou činnost žalobce) a principu neoddělitelnosti rizik od funkcí přiřaditelná žalobci. Nehmotný majetek tvořící zejména know-how při dodávkách zdravotnických celků ve třetích zemích (znalost zahraničních trhů, sítě obchodních kontaktů apod.) a prezentovaného goodwill v podobě obchodní firmy (značky) PURO-KLIMA EXPORT a.s., je vzhledem k osobnímu výkonu funkcí Ing. F. přiřaditelný žalobci. Obchodní marže žalobce je dána zejména existencí nehmotného majetku (know-how), funkce (rozhodování) vykonávané žalobcem ohledně realizace zakázek v celém jejich průběhu (získání zakázky, vyjednání smluvních podmínek, samotná realizace zakázky, volba subdodavatelů apod.) a neseného rizika za realizaci zakázek v celém jejich průběhu (smluvní rizika, rizika lokality, kurzové ztráty apod.). Hospodářský výsledek (zisk i ztráta) je tedy oprávněně přiřaditelný žalobci a není důvod se o něj jakkoliv dělit s ostatními členy skupiny, přičemž ostatním zúčastněným členům skupiny náleží za výkon dílčích činností pro žalobce v místě a čase obvyklá odměna, která není závislá na výsledku zakázek zajišťovaných žalobcem.

c. Použitelnost důkazních prostředků

8. Žalobce s ohledem na uvedené spatřoval nesprávnost a nezákonnost postupu žalovaného při využívání pochybných důkazních zdrojů a opatřování pochybných důkazních prostředků ze strany žalovaného. To žalobce dokládal příkladem plynoucím ze

skutečnosti, kdy žalovaný v bodu 2.2 úředního záznamu podle § 63 daňového řádu ze dne 15. 9. 2017 svým dokazováním (prostřednictvím internetu!) zjistil, že v korupční kauze týkající se D. R., která byla zahájena v polovině roku 2012, byl rovněž obviněn předseda představenstva obchodní korporace PURO-KLIMA p. M. J. Ten však nikdy nefiguroval ve funkci předsedy představenstva společnosti PURO-KLIMA, a.s., ale ve funkci místopředsedy. Žalobce tak považoval přístup žalovaného za ledabylý. Za další příklad dokladující nesprávný postup žalovaného označil skutečnost, kdy žalovaný k doložení svého tvrzení o tom, že Ing. F., bez jakéhokoli oprávnění za společnost PURO-KLIMA, a.s. jednat, zastupoval v roce 2012 tuto společnost při dohodě o aktivaci bilaterální spolupráce ve zdravotnické sféře na zasedání mezi kazašským ministrem zdravotnictví S. K. a ambasadorem a velvyslancem České republiky v Kazachstánu B. K., odkázal (v úřednímu záznamu evidovanému pod č. j. 1662865/17/2701-60564-608975 ze dne 15. 9. 2017) na zprávu s názvem „Kazakhstan Czech Republic to boost coop in healthcare“ zveřejněnou na oficiálních internetových stránkách předsedy vlády Kazachstánu dostupnou na příslušné internetové adrese. Závěr žalovaného o tom, že Ing. F. za společnost PURO-KLIMA, a.s. jednal bez jakéhokoli oprávnění, vyvodil žalovaný i přesto, že se na existenci případných jednorázových oprávnění k jednání za společnost PURO-KLIMA, a.s. žalobce nikdy nedotázal nebo si je nevyžádal, přičemž žalobce nikdy nevyloučil existenci takových jednorázových dokladů opravňujících Ing. F. k zastupování společnosti PURO-KLIMA, a.s. Skutečnost je však oproti nepodloženému tvrzení žalovaného taková, že Ing. F. zastupoval společnost PURO-KLIMA, a.s. v rámci dojednávání výše uvedené dohody s kazašskou stranou na základě plné moci.

d. Neuznání nákladů žalobce jako daňově uznatelných

9. V neposlední řadě žalobce spatřoval nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí ve skutečnosti, kdy žalovaný došel k absurdnímu závěru, že žalobce celý rok 2013 podnikal téměř s nulovými uznatelnými náklady, což vyplynulo z výsledku postupu žalovaného, kdy snížil hodnotu daňových nákladů o částku ve výši 12 202 316,35 Kč (přičemž z toho žalobce uznal snížení hodnoty nákladů na reprezentaci v úhrnné výši 15 115,- Kč), které žalobce vykázal za zdaňovací období roku 2013. Tyto náklady následně zařadil jako náklady nedaňové s odůvodněním, že se jedná o náklady skupiny. Celková suma těchto, žalovaným vyčleněných nákladů, je složena z nákladů třech kategorií, a to nákladů z realizace (náklady dvou zakázek celkem ve výši 4 803 278,04 Kč), nákladů režijních provozních (náklady tří zakázek celkem ve výši 2 481 115,52 Kč) a nákladů režijních akvizičních (náklady pěti zakázek celkem ve výši 4 902 807,79 Kč).

Náklady z realizace

10. Žalobce uvedl, že v rámci roku 2013 ž realizoval 14 na sebe navazujících exportních zakázek s místem určení v Republice Kazachstán s výnosy v celkovém objemu 103 302 649,31 Kč. V průběhu realizace jedné z nich (EK130003 - TOO PK - Dodávka endoskopie) došlo k nepředvídaným změnám, jež si vyžádaly zvýšené původně nepředpokládané náklady, které by sice zapříčinily ztrátovost na této konkrétní zakázce, nicméně žalobce se rozhodl zakázku s ohledem na předcházející a následující realizace a objem výnosů z realizovaných obchodů v tomto teritoriu dokončit. Žalovaný byl s důvodem ztrátovosti obeznámen a i přesto vyjmul veškeré náklady ve výši 4 445 342,45 Kč související s realizací této zakázky z daňových do nedaňových nákladů.

11. Zakázka zahrnující dodávku do Gabonské republiky (EE130001 - VN Gabon - Dodávka CT), realizovaná žalobcem jako pilotní projekt, byla fakturačně ukončena v roce 2012 v celkovém objemu výnosů EUR 930 000. Po uzavření účetního období vznikla potřeba dodatečných prací spojených s touto zakázkou a tím pádem i vzniku dalších nákladů, které nebyly zahrnuty do vytvořené dohadné položky v roce 2012. S ohledem na marginální výši nákladů ve vztahu k objemu fakturace a z důvodu proniknutí na trh realizací tohoto pilotního projektu, byly tyto dodatečné náklady akceptovány. V této souvislosti, tzn. v rámci prokázání věcné a časové souvislosti všech nákladů s výnosy, byl žalovaný upozorněn na nálezy Ústavního soudu (II. ÚS 438/01 ze dne 2.10.2002-N119/28 SbNU 49) a navazující názory Nejvyššího správního soudu (např. 2 Afs 39/2006-75), že z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tím účelem vynaložené. Podle dalšího názoru Nejvyššího správního soudu (např. 5 Afs 158/2005-227) rozdíl mezi ustanoveními § 24 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů spočívá v tom, že výdaje podle odstavce prvního musí být svázané s konkrétními, byť jen očekávanými příjmy, naopak pro výdaje podle odstavce druhého nestanoví nutnou věcnou souvislost s příjmy, ale musí být spojeny pouze s činností poplatníka.

12. Žalovaný nicméně vyjmul všechny dodatečné náklady rovnající se celkovým nákladům evidovaným v roce 2013 na této zakázce ve výši 357 935,59 z daňově uznatelných nákladů a začlenil je do nákladů daňově neuznatelných.

Náklady režijní provozní

13. V rámci této kategorie zakázek žalovaný vyjmul z daňově uznatelných nákladů částku ve výši 2 481 115,52 Kč. Veškeré náklady evidované na tomto typu zakázek jsou vynakládány za účelem zajištění podpory při zajišťování stěžejních funkcí v rámci podnikatelské činnosti žalobce.

14. Část nákladů ve výši 245 052,50 Kč představuje celkové náklady na účast na mezinárodním veletrhu KIHE (ER140003 - KIHE) v Republice Kazachstán, jež představuje teritorium, ve kterém žalobce působí. Dle předložených důkazů se žalobce tohoto veletrhu prokazatelně účastnil. Další část nákladů ve výši 54 679,48 Kč evidovaných na zakázce marketingu (ER130005 – Režie – Marketing) zahrnuje náklady např. na tisk vizitek, prezentačních materiálů, které byly používány v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce. Zbývající část nákladů ve výši 2 181 383,54 Kč zahrnují zejména náklady za právní služby, grafické návrhy, vydání kvalifikovaných certifikátů pro používání datové komunikace s institucemi a další služby související s činností žalobce.

Náklady z akviziční činnosti

15. Žalobce uvedl, že se v rámci podnikatelské činnosti zaměřuje na dodávky investičních celků do třetích zemí a je zcela zřejmé, že základním předpokladem pro realizaci zakázky je její akvizice, jež je vysoce časově a finančně náročná. I přes opakovaná vyjádření žalobce ve snaze o objasnění principu životního cyklu exportně zaměřených projektů, zaslání funkční a rizikové analýzy a sdělení ohledně očekávání budoucích výnosů žalovaný vyjmul částku ve výši 4 902 807,79 Kč evidovanou v daňových nákladech

akvizičních zakázek a překlasifikoval je jako nedaňové (EV130004 - Qalaalti - Rehabilitační complex, EV130001 Tree of life, EV130002 - Vojenská nemocnice, EV130003 - Regionální nemocnice, ER130003 - Režie – Akvizice).

16. Skutečnost, že se v případě zakázky EV130004 - Qalaalti - Rehabilitační complex jednalo o spontánní nabídku, která nebyla ze strany investora akceptována, stejně jako fakt, že v případě zakázky EV130001 Tree of life se jednalo o zmařenou investici způsobenou razantním znehodnocením měny v místě realizace, není pro rekategorizaci nákladů opodstatněný důvod. Z funkční a rizikové analýzy je patrné, že nositelem rizik spojených s nerealizací jednotlivých obchodních případů je výhradně žalobce, a že si je této skutečnosti, při svém rozhodování o přípravě konkrétních zakázek, vědom.

e. Zakázka EE130001 – VN Gabon – Dodávka CT

17. Žalovaný dle žalobce provedl nesprávné hodnocení důkazů, když se zaměřil na formu, nikoliv na obsah předkládaných důkazních prostředků (např. chybějící informace o formě úhrady ve smlouvě, která však ve smlouvě uvedena být nemusí, neboť ji lze dovodit ze zákonného dispozitivního podkladu a současně z objemu transakce je zřejmé, že převod peněžních prostředků nemohl proběhnout jinak, než bezhotovostním převodem). Pan Pascal Fix za žalobce jednal na základě plné moci, přičemž otisk nerelevantního razítka nemá vliv na platnost smlouvy, resp. práv a povinností z ní vyplývajících s tím, že zákonem ani není stanovena obligatorní písemná forma pro daný smluvní typ. Navíc na základě smlouvy již bylo i fakticky plněno, tedy nemůže být spor o její existenci. Přesto, že dokument předložený žalobcem k důkazu není označen jako předávací protokol, lze z jeho obsahu dovodit, že obsahuje mimo jiné náležitosti týkající se předávajícího a přebírajícího i předmět předání. S ohledem na povinnosti spojené s předáváním dokumentace u zdravotnických zakázek lze dovodit, že součástí předávky byla i související dokumentace nutná k užívání zdravotnického přístroje Scanner CT SOMATOM Definition 64. Pro odstranění pochybností je uvedeno, že žalobce dostal za dodávku zapláceno až na pozastávku, a to ve dvou bezhotovostních platbách dne 7. 11. 2012 a dne 27. 3. 2013 na bankovní účet č. 2481001272/8040. Je rozporováno tvrzení žalovaného ohledně přiřaditelnosti zakázky nikoliv žalobci, ale spojené osobě (PURO-KLIMA, a.s.), které žalovaný opřel o prezentaci zakázky zástupcem Ministerstva zahraničí ČR, přičemž tento zástupce v prezentaci zakázky použil zkrácený název žalobce, přičemž takové označování subjektů je však při těchto příležitostech naprosto běžné (viz označování společností zkratkou Škoda, Hamé apod.). Je nutné dle žalobce vzít v úvahu, že u zakázek trvajících více než jedno zdaňovací období je nutné racionálnost rozhodnutí posuzovat s ohledem na celkový výsledek zakázky a nikoliv pouze na základě hospodářského výsledku zakázky realizovaných v kontrolovaném zdaňovacím období. Žalobce současně dodal, že v celkovém pohledu byl na zakázce realizován zisk. Dále je uvedeno, že i pokud by žalobce v zakázce nedosáhl zisku, je i snaha o vstup na tamní trh skutečností zakládající legitimnost vynaložených nákladů. Konečně se uvádí, že osobou, která rozhodla o přijetí dodatečných nákladů, byl Ing. F., člen představenstva žalobce.

2. Shrnutí důvodů nesprávnosti a nezákonnosti napadeného rozhodnutí

Podstata daňové kontroly (ad čl. IV. bod 1 písm. a.)

18. Žalobce měl za to, že nemůže být postihován za svá subjektivní podnikatelská rozhodnutí, pokud taková rozhodnutí nejsou v rozporu s právním řádem, resp. nejsou zcela iracionální či zjevně od počátku neuskutečnitelná.

Funkční a riziková analýza (ad čl. IV. bod 1 písm. b.)

19. Ze žalobcem provedené analýzy funkcí a rizik jednoznačně dle jeho názoru vyplývá, že je vůdčím subjektem v zahraničních zakázkách realizovaných ve třetích zemích, a že tudíž náklady evidované na těchto zakázkách jsou náklady žalobce, jež byly vynaloženy za účelem dosažení obchodních příležitostí v těchto zemích. Přesvědčení žalovaného, že žalobce byl pouze jakýmsi zástupcem skupiny PURO-KLIMA v zahraničí, je s ohledem na provedenou funkční a rizikovou analýzu, chybné a nemající oporu v právních předpisech.

Použitelnost důkazních prostředků (ad čl. IV. bod 1 písm. c.)

20. Žalobce spatřoval nesprávnost a nezákonnost postupu žalovaného při využívání pochybných důkazních zdrojů a opatřování pochybných důkazních prostředků (např. zdroje z internetu, novinové články či různé druhy tiskových zpráv, jejichž důvěryhodnost nelze ve valné většině případů ověřit (tzv. svědectví z doslechu)), z čehož vyplývá, že nemohou být logicky ani závěry žalovaného ve vztahu k žalobci správné a zákonné, resp. daňová kontrola je založena na důkazních prostředcích, které jsou nedůvěryhodné a tudíž nepoužitelné.

Neuznání nákladů žalobce jako daňově uznatelných (ad čl. IV. bod 1 písm. d.)

21. V neposlední řadě žalobce spatřoval nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí ve skutečnosti, kdy žalovaný došel k absurdnímu závěru, že žalobce celý rok 2013 podnikal téměř s nulovými daňovými náklady, což vyplynulo z výsledku postupu žalovaného, kdy snížil hodnotu daňových nákladů o částku ve výši 12 202 316,35 Kč (přičemž z toho žalobce uznal snížení hodnoty nákladů na reprezentaci v úhrnné výši 15 115,- Kč), které žalobce vykázal za zdaňovací období roku 2013 a následně je zatřídil jako náklady nedaňové. Žalobce zpochybňoval nejen celkovou hodnotu daňových nákladů, ale i samotné definování zakázek, ze kterých žalovaný vyčlenil náklady z kategorie daňově uznatelných do daňově neuznatelných, které nevykazuje žádnou logickou vazbu na náklady, výnosy apod. Žalovaný vyčlenil výše uvedenou sumu z daňových nákladů, zejména na základě nesprávných závěrů, jež vychází z chybně interpretované analýzy funkcí a rizik, tím, že neodlišoval výkon funkcí od fyzické realizace určité činnosti a tyto vyčleněné náklady nesprávně označil za náklady skupiny. Žalobce aktivně vykonával veškeré funkce prostřednictvím svého člena představenstva, zejména hlavní funkci získání zakázky a nesl také rizika z toho vyplývající. Tedy zisky i ztráty za uvedené funkce a rizika jsou oprávněně přiřazeny žalobci a není důvod se o ně jakkoliv dělit s ostatními subdodavateli (zejména přeučtovávat náklady ze ztrátových zakázek jak požaduje žalovaný). Subdodatelům, stejně jako společnostem ve skupině, které pro žalobce uskutečňují subdodávky některých činností na zakázkách či ostatních podpůrných činnostech, náleží za výkon těchto činností v místě a čase obvyklá odměna, která není závislá na výsledku zahraničních zakázek (obdobně jako i odměna externích dodavatelů dílčích činností). Žalobce tak uzavřel, že náklady ve výši 12 187 201,35 Kč (12 202 316,35 Kč minus 15 115,- Kč) vynaložil, v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Jednotlivé zakázky (ad čl. IV. bod 1 písm. e.) až n.))

22. Žalobce spatřoval nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí ve zjištění žalovaného, že žalobce v jednotlivých zakázkách vykazuje nízký funkční a rizikový profil, a z tohoto důvodu nemůže nést příslušné náklady, měl povinnost náklady vynakládané v zájmu skupiny PURO-KLIMA ve výši přesahující podíl žalobce přeučtovat ostatním členům skupiny nebo se jednalo o náklady vynaložené skupinou PURO-KLIMA a nikoliv pouze žalobcem. Žalobce naopak považuje náklady týkající se jednotlivých zakázek za žalobcem oprávněně vynaložené, a to zejména s ohledem na provedenou funkční a rizikovou analýzu.

23. Žalobce závěrem uvedl, že zcela výjimečně pochybil v následujících, z pohledu objemu nákladovosti zakázek, nepodstatných záležitostech:

- v rámci zakázky ER130002 – Režie – PKE (viz čl. IV. bod 1 písm. g.) byly náklady za dopravu delegace ve výši 8 800,- Kč chybně uplatněny jako daňově uznatelné náklady;
- v rámci zakázky ER130005 – Režie – Marketing (viz čl. IV. bod 1 písm. i.) byly náklady za ubytování a pohoštění dodavatelů žalobce ve výši 6 315,- Kč chybně uplatněny jako daňově uznatelné náklady; a
- v rámci zakázky EV130003 – Regionální nemocnice (viz čl. IV. bod 1 písm. m.) byl nesprávně snížen stav nedokončené výroby, přičemž tento nesprávný postup by se měl promítnout do zvýšení výnosů o částku ve výši 38 000,- Kč.

II. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný uvedl, že i nadále setrvává na svém právním názoru a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém shrnul veškeré relevantní skutečnosti a zevrubně popsal zjištěný skutkový stav.

Ad a) Podstata daňové kontroly

25. Žalovaný předeslal, že námitky uplatněné v tomto bodě žaloby shledal nedůvodnými. Takto zcela obecně uplatněné námitky však nelze považovat za dostatečně konkrétní, a nelze se s nimi proto adekvátně vypořádat. S přihlédnutím k níže citovaným postulátům žalovaný jen obecně konstatoval, že právo žalobce podnikat a nést rizika spojená s podnikáním nebylo nijak omezeno, nebyly porušeny principy rovnosti a proporcionality; žalobce také nebyl nepřiměřeně zatížen a správce daně nevyžadoval plnění povinností, jež by nesměřovaly k požadovanému účelu daňového řízení, tj. správnému zjištění a stanovení daně dle § 1 odst. 2 daňového řádu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že výdaje (náklady) musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (srov. např. rozsudky č. j. 5 Afs 24/2010-117 ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 40/2014-28 ze dne 16. 4. 2014). Daňový subjekt zpravidla nesplní důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamena, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2008-85 ze dne 31. 3. 2009). Dokazování provádí správce daně (vázan základními zásadami správy daní) s využitím postupů a úkonů zakotvených v § 92 daňového řádu. Druhý odstavec uvedeného ustanovení správci daně přikazuje, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejúplněji. Neznamena to však, že je správce daně povinen zjistit skutečný skutkový stav; měl by však vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Není přitom vázan dispozicí daňového subjektu a návrhy na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat, vedle toho může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací, obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. V rámci dokazování je podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu zachován tradiční princip daňového práva - důkazní břemeno stran skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých tvrzeních (nikoliv jen těch, které fakticky uvedl), nese daňový subjekt. Tato povinnost úzce souvisí s břemenem tvrzení; *„Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Toto důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které tvrdil nebo tvrdit měl. § 92 odst. 4 daňového řádu umožňuje správci daně, aby v rámci dokazování vyzval daňový subjekt k prokázání určitých skutečností, jež jsou potřebné pro správné stanovení daně. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno stran důvodnosti jeho pochybností, správce daně však nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné“ pochyby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008). *„Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno.“* (viz rozsudek Nejvyššího

správního soudu č. j. 9 Afs 30/2008-86 ze dne 22. 10. 2008). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt (žalobce), který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů, popř. svá tvrzení korigovat. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 39/2010-124 ze dne 8. 7. 2010 pak vyplývá, že tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím, jinou povinnou evidencí či záznamy. Problematikou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který např. ve svém rozsudku č. j. 8 Afs 71/2013- 41 ze dne 27. 11. 2014 mj. konstatoval, cit.: *„Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejm. pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož „důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ (Usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).*“ Nejvyšší správní soud dále v rozsudku č. j. 2 Afs 11/2013-37 ze dne 25. 7. 2013 uvedl, cit.: *„každý (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP.“* Je na daňovém subjektu, aby byl schopen svá tvrzení věrohodným způsobem doložit a je pouze na něm, jaké důkazní prostředky k tomuto účelu zvolí. Jak vyplývá z rozsudku téhož soudu č. j. 8 Afs 105/2005-59 ze dne 23. 8. 2007, samotný způsob, jakým daňový subjekt zpochybňovaná tvrzení prokáže (ve smyslu volby použitých prostředků), je zásadně věcí úvahy daňového subjektu. Volba navržených důkazních prostředků je však nejen právem daňového subjektu, nýbrž i jeho odpovědností. Lze uzavřít, že je na daňovém subjektu (žalobci), aby postupoval aktivně a důkazní prostředky navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (srov. § 6 daňového řádu). Námitku, že pakliže měl žalovaný (správce daně) pochybnosti o zjevné iracionalitě či neuskutečnitelnosti záměru žalobce, měl dát v duchu zásady in dubio pro reo tyto pochybnosti nikoliv k tíži žalobce, ale v jeho prospěch, shledal žalovaný zcela lichou, neboť je toho názoru, že s přihlédnutím ke skutkovému stavu posuzované věci nebylo na místě o aplikaci této zásady uvažovat. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 13/2015-30 ze dne 30. 9. 2015 pak shledal žalovaný nepřiléhavým, neboť jmenovaný soud se v předmětném rozsudku zabíral otázkou, zda výdaje je možné uplatnit výhradně tehdy, dojde-li k pronájmu, když konstatoval, cit.: *„Správce daně netvrdil a ani neprokázal, že by zmíněné smlouvy nebyly vůbec uzavřeny, nebo že by jednání stěžovatele skrývalo jinou ekonomickou povahu, nebo dokonce naplňovalo znaky ukrytí osobní spotřeby, odčerpávání prostředků mimo dosah správce daně apod. Jsou-*

li ustanovení uzavřených smluv nedostatečná, protože např. neřeší, kdo ponese náklady na stavební úpravy, pak to ještě neznamena, že se nejedná o smlouvy o pronájmu, případně o smlouvy o smlouvě budoucí. Navíc, jak již bylo uvedeno, z výsledku šetření je patrné, že prostory, které měly být pronajímány, patrně bylo možné provozovat i bez výrazných stavebních úprav, respektive že takové úpravy by byly zapotřebí jedině v případě realizace konceptu The PUB. Správce daně tak na jednu stranu stěžovateli vyčítá, že nerealizoval původně zamýšlený restaurační koncept, na druhou stranu ale nerespektuje podmínky uzavřených smluv, které nejsou s postupem stěžovatele v zásadním rozporu.“ Dle žalovaného je zjevné, že závěry vyplývající z předmětného rozsudku nelze v nyní posuzované věci aplikovat.

Ad b) Funkční a riziková analýza

26. Jak již uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz bod [34]), pro posouzení daňové (ne)účinnosti posuzovaných nákladů je stěžejní vymezení pozice (úlohy) Ing. F. v rámci skupiny PURO-KLIMA, posouzení činnosti členů uvedené skupiny (specifika, postavení, role), a také posouzení funkčního a rizikového profilu žalobce ve vztahu k jím deklarované činnosti. Žalovaný odkázal na body [35] až [61] žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž se již s takto uplatněnými námitkami obsáhle a podrobně vypořádal, přičemž dodal, že Ing. F. byl v předmětném zdaňovacím období přímým vlastníkem členů skupiny PURO-KLIMA [žalobce, společnosti PURO-KLIMA Group a.s. v likvidaci, IČ: 24274585 (dále jen „společnost PURO-KLIMA Group“), a společnosti PURO-KLIMA a.s., IČ: 00149331 (dále jen „společnost PURO-KLIMA“)], předsedou představenstva (spojené osoby) společnosti PURO-KLIMA, dále předsedou dozorčí rady (spojených osob) společnosti PURO-KLIMA a také společností PDC MED a.s. v likvidaci, IČ: 24685577 (dále jen „společnost PDC MED“), a také zaměstnancem (spojených osob) společností PURO-KLIMA, PURO-KLIMA Group, a žalobce. Ing. F. byl po převážnou část roku 2013 zaměstnancem společnosti PURO-KLIMA (spojené osoby), pro uvedenou společnost pracoval na pozici manažera pro finanční a ekonomické operace, měl dispoziční práva k bankovním účtům této společnosti, a podle funkční náplně pracovní pozice mimo jiné prováděl průzkum zahraničního trhu a analýzy trhu v souladu se svou působností; poskytoval konzultace výkonnému řediteli (Ing. O.), pracovníkům této společnosti při řešení jednotlivých obchodních případů, a poradenství zahraničním obchodním partnerům. Žalobce ve vazbě na změny dopadající na společnost PURO-KLIMA (viz bod [40] žalobou napadeného rozhodnutí) uzavřel dne 25. 5. 2012 Rámcovou smlouvu o spolupráci s touto společností, dne 8. 6. 2012 založil tři bankovní účty (Oberbank AG pobočka Česká republika, disponentem byl do 30. 5. 2013 i Ing. F.), a dne 18. 9. 2012 zrušil bankovní účet vedený u Komerční banky a.s. Od 1. 12. 2013 se pak Ing. F. stal zaměstnancem žalobce (20% úvazek) a společnosti PURO-KLIMA Group (80% úvazek) s místem výkonu práce Štěchovická 2266/2, Praha 10 (na uvedené adrese se v této době nacházela také provozovna žalobce, i sídla společností PURO-KLIMA Group a PDC MED); žalobce neměl do 30. 11. 2013 zaměstnance, od 1. 12. 2013 pak zaměstnával 4 zaměstnance, mj. Ing. F., předmětem činnosti žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období byly dodávky zdravotnických technologií a investičních celků.
27. V situaci, jak žalovaný dále uvedl, kdy žalobce do 30. 11. 2013 nedisponoval zaměstnanci a činnost realizoval do 30. 11. 2013 v prostorách společnosti PURO-KLIMA, vykonávali činnost žalobce (a to na základě rámcové smlouvy o spolupráci, viz shora) zaměstnanci společnosti PURO-KLIMA, která z důvodu blokace bankovních účtů převedla formálně

svou činnost na žalobce, přičemž shodnou činnost vykonávala na základě rámcové smlouvy o spolupráci i nadále. Od prosince roku 2013 byla činnost žalobce zajišťována prostřednictvím smluv o spolupráci nejen spojenou osobou společností PURO-KLIMA, ale i dalšími členy skupiny PURO-KLIMA, tj. společnostmi PDC MED, PURO-KLIMA Group, a CONMEDITECH s.r.o. v likvidaci, IČ: 24165841 (dále jen „společnost CONMEDITECH“); body [48] a [49] napadeného rozhodnutí. Od 1. 1. 2013 bylo strategické a finanční řízení žalobce formou outsourcingu zajištěno společností PURO-KLIMA Group, ve které byl zaměstnán Ing. F. (80% úvazek); z výkazu činnosti Ing. F. vyplývá, že předmětem jeho činnosti v prosinci 2013 byla strategie a řízení členů skupiny PURO-KLIMA, a to konkrétně žalobce a společností (spojených osob) PURO-KLIMA Group a PURO-KLIMA. Lze konstatovat, že finanční a strategické řízení žalobce nebylo ze strany Ing. F. činěno z pozice jeho statutárního zástupce, nýbrž z pozice zaměstnance a statutárního orgánu (spojené osoby) společnosti PURO-KLIMA Group, a to formou outsourcingu služeb. Činnost žalobce tak byla vykonávána spojenými osobami, společnostmi PURO-KLIMA a PURO-KLIMA Group, formou outsourcingu služeb s aktivní participací zaměstnance těchto společností, Ing. F., přičemž nelze přehlédnout, že sám žalobce uvedl, že bez Ing. F. by de facto nemohlo dojít k získání žádné zahraniční zakázky; toto potvrdil při zahájení daňové kontroly i Ing. F., když uvedl, že on je osobou rozhodující o tom, která ze spojených osob bude danou zakázku realizovat či fakturovat zákazníkovi, a že obchodní podmínky a realizaci zakázek domlouval sám. Ing. F. tak ve zdaňovacím období roku 2013 realizoval strategická rozhodnutí skupiny PURO-KLIMA z pozice jejího vlastníka, resp. zaměstnance společností PURO-KLIMA (zaměstnán do 30. 11. 2013, 100% úvazek) a PURO-KLIMA Group (zaměstnán od 1. 12. 2013, 80% úvazek), nikoliv však výhradně a pouze z pozice člena představenstva žalobce (zaměstnán od 1. 12. 2013, 20% úvazek).

28. Dle názoru žalovaného tedy lze uzavřít, že rozhodnutí Ing. F. byla činěna za skupinu PURO-KLIMA a zejména v zájmu této skupiny. Takový závěr nadto koresponduje s prezentací předloženou žalobcem, neboť ze zveřejněných údajů je patrné, že zakázky evidované (účtované) žalobcem byly prezentovány jako zakázky skupiny PURO-KLIMA. Dle žalovaného se tak nelze ztotožnit s argumentací žalobce, že v rámci podnikatelské činnosti spočívající ve vyhledání, získání a uzavření kontraktu se zahraničním zákazníkem, či ve fázi spočívající ve stavebně-montážních a instalačních pracích, vykonával podstatné funkce, za které nese plnou odpovědnost, zatímco příp. výkon konkrétních činností byl zajišťován formou subdodávky od ostatních členů skupiny PURO-KLIMA, a je proto nutné odměnu a nesená rizika přiřadit žalobci. Správci daně sdělil, že předmětem jeho činnosti byl vývoz zdravotnických technologií a investičních celků, a tato činnost (funkce) měla zahrnovat akvizice, zpracování objemových studií, studií proveditelnosti, kontraktační jednání, projekt pro stavební povolení, a vlastní dodávku na klíč. Za podstatné funkce žalobce označil vyhledávání podnikatelských příležitostí v zahraničí (třetích zemích), před kontraktační jednání, hodnocení důvěryhodnosti a bonity zákazníka, výběr zboží, výběr dodavatelů, podání nabídky, smluvní vyjednávání a uzavření smlouvy; žalobce uvedl, že v případě potřeby si objednal výkon určité činnosti u společností PURO-KLIMA nebo PDC MED. Uvedené činnosti prováděli do 30. 11. 2013 de facto výhradně zaměstnanci společnosti PURO-KLIMA, od 1. 12. 2013 pak i zaměstnanci společností PURO-KLIMA Group, PDC MED a CONMEDITECH. Zaměstnanci společnosti PURO-KLIMA jednali s odběrateli a dodavateli žalobce a činili nabídky jeho jménem, připravovali dokumenty a vystavovali

objednávky, vedli účetnictví, měli dispoziční práva k bankovním účtům žalobce, kompletovali dodávky, přebírali a kontrolovali plnění od dodavatelů, prováděli průzkumy trhu, monitoring, a zajišťovali všechny činnosti k hladkému průběhu realizace zakázek včetně pojištění; byli také garanty, manažery či finančními řediteli zakázek evidovaných v účetnictví žalobce. Jak uvedeno výše, Ing. F., jako zaměstnanec společnosti PURO-KLIMA (na pozici manažera pro finanční a ekonomické práce a odborného poradce), měl v náplni práce mimo jiné provádění průzkumu zahraničního trhu a analýzu trhu. Zaměstnanci společností PDC MED a CONMEDITECH vypracovávali v období prosinec 2013 pro žalobce smlouvy, připravovali doklady pro celní řízení, činili nabídky, prováděli výběr subdodavatelů nebo vykonávali inženýrskou činnost (tito zaměstnanci byli do listopadu 2013 zaměstnanci společnosti PURO-KLIMA). Přestože od prosince 2013 došlo k přechodu čtyř zaměstnanců této společnosti k žalobci, od tohoto data byl žalobce na základě smlouvy o spolupráci strategicky řízen společností PURO-KLIMA Group (spojenou osobou). Výkon činnosti žalobce byl opět podřízen zájmům skupiny PURO-KLIMA pod řízením Ing. F., a to z pozice předsedy představenstva společnosti PURO-KLIMA Group jako ovládající společnosti skupiny PURO-KLIMA, resp. z pozice zaměstnance společnosti PURO-KLIMA Group (80% úvazek, bod [19] tohoto vyjádření). Lze tak dle žalovaného konstatovat, že žalobce se v tomto období vyznačoval pouze velmi nízkým funkčním profilem, když v rámci evidovaných zakázek fakticky nevykonával téměř žádné funkce, ani nedisponoval rozhodovací pravomocí v souvislosti s tvrzenou ekonomickou a obchodní činností. Takřka veškerou činnost (včetně strategických funkcí) žalobce zajišťoval tzv. outsourcingem služeb od spojených osob, společností PURO-KLIMA, PURO-KLIMA Group, CONMEDITECH a PDC MED.

29. Žalovaný nesdílí závěr žalobce, že je nutno důsledně odlišovat pojmy funkce a činnost. Funkce je spojená s odpovědností a výkonem rozhodovací pravomoci, činnost představuje realizaci určité funkce. Nedílnou součástí funkce je i kontrola nad výkonem činnosti, resp. řízení rizik souvisejících s její realizací; riziko je následek související funkce. Aby mohl žalobce nést jím deklarovaná rizika, musel by vykonávat takové funkce, s nimiž jsou tato rizika spojená, a současně by musel disponovat takovými nástroji, aby mohl tato nesená rizika řídit, případně jakkoli ovlivnit; funkce a související rizika od sebe nemohou být oddělovány. Podle žalovaného žalobce účelově odděloval výkon funkce a činnosti, kdy výkon funkce přisoudil sobě a výkon činnosti spojeným osobám ve skupině. Pokud žalobce přenesl realizaci zakázek na spojené osoby ve skupině, tyto společnosti nesly nejen funkci realizace zakázky, ale i související rizika (o tomto svědčí rámcová smlouva o spolupráci, uzavřená mezi žalobcem a společností PURO-KLIMA, i smlouvy o spolupráci uzavřené mezi žalobcem a společnostmi CONMEDITECH, PDC MED a PURO-KLIMA Group; srov. bod [52] napadeného rozhodnutí). V rámci zakázek realizovaných v roce 2013 skupinou PURO-KLIMA však nesl veškerá rizika žalobce, aniž by tato rizika vzhledem k outsourcingu těchto služeb mohl jakkoli řídit či ovlivnit, a rizika nesená žalobcem tak nekorespondují s minimem jím nesených funkcí. Podstatou takto outsourcovaných služeb byla kompletní realizace zakázky zajištěná odborným dohledem Ing. F. jako zaměstnance společnosti PURO-KLIMA, příp. zajištěná jeho strategickým řízením jako zaměstnance společnosti PURO-KLIMA Group. Dle názoru žalovaného nelze neuzavřít, že Ing. F. jednal vždy ve prospěch skupiny PURO-KLIMA, nikoli však výhradně ve prospěch a v zájmu žalobce. Sám žalobce uvedl, že Ing. F. při jednání s potencionálními zákazníky vystupoval

jménem skupiny PURO-KLIMA, která participovala na zakázkách evidovaných u žalobce, přičemž spojené osoby žalobce vždy z přeučtování souvisejících nákladů na služby žalobci (navýšených o marži na základě rámcových smluv) realizovaly zisk. Společnosti PDC MED, PURO-KLIMA a CONMEDITECH realizovaly zisk rovněž z titulu dodávek zboží, které žalobce dále pouze přeprodával zákazníkům. Oproti tomu žalobce byl tím, kdo fakticky nesl náklady související s těmito zakázkami, což mělo vliv na jeho záporný výsledek hospodaření. Na žalobce je tak dle žalovaného nutno nahlížet jako na člena skupiny PURO-KLIMA, u něhož byly náklady na zakázky pouze centralizovány, avšak tyto nebyly v odpovídající výši alokovány na zainteresované osoby, tj. členy této skupiny.

30. Žalovaný nesouhlasil s námitkami, že nehmotný majetek a goodwill (tzn. značka PURO-KLIMA EXPORT a.s.), je vzhledem k osobnímu výkonu funkcí Ing. F., jakožto hlavnímu nositeli know-how, přiřaditelný žalobci. Tímto know-how disponovala fyzická osoba Ing. F. a zaměstnanci společnosti PURO-KLIMA, nikoli žalobce. Ing. F. know-how využíval v rámci svého pracovního zařazení u společností PURO-KLIMA a PURO-KLIMA Group, od kterých žalobce outsourcoval služby prokazatelně zahrnující toto know-how. Toto know-how tak nelze přiřadit do výlučné dispozice žalobce, neboť bylo součástí úhrad za služby. Nelze se ztotožnit ani s tvrzenou významností obchodní značky „PURO-KLIMA EXPORT a.s.“ (goodwill), neboť tato nebyla v předmětném období (roku 2013) zaregistrována. Registrovány byly jen ochranné známky „PUROKLIMA“ a „PURO KLIMA“, jejichž vlastníkem je společnost PURO-KLIMA, jež byly ostatně žalobcem propagovány; žalobce uvedl, že vůči zákazníkům byla prezentována skupina PURO-KLIMA, obdobně se pak vyjádřil i Ing. F., když potvrdil, že se při jednání s potencionálními zákazníky prezentoval jménem této skupiny. V kontextu uvedeného nelze opomenout, že žalobce byl zapsán v obchodním rejstříku dne 1. 10. 2009 (body [56] a [57] napadeného rozhodnutí), z přiznání k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických osob vyplývá, že až do poloviny roku 2012 žalobce nevykonával fakticky téměř žádnou činnost, v květnu téhož roku pak uzavřel se společností PURO-KLIMA rámcovou smlouvu o poskytování služeb (viz bod [42] napadeného rozhodnutí), a od tohoto data až do konce roku 2013 byl ekonomicky aktivní. Dle mínění žalovaného lze uzavřít, že tato spojená osoba (společnost PURO-KLIMA) pouze formálně převedla svou činnost na žalobce, přičemž prostřednictvím uzavřených smluv vykonávala svou činnost i nadále jménem žalobce.

Ad c) Použitelnost důkazních prostředků

31. Námitku nesprávnosti (nezákonnosti) napadeného rozhodnutí, spočívající ve využívání a opatrování pochybných důkazních zdrojů a prostředků žalovaným (správcem daně), shledal žalovaný zcela nedůvodnou a ryze účelovou. Podotkl, že správce daně neopřel své závěry pouze o internetové prezentace. Závěr správce daně, že vůči zákazníkům vystupuje skupina PURO-KLIMA, a že existoval prokazatelný zájem této skupiny na realizaci komplexních dodávek zdravotnických, byl učiněn jak na základě údajů uvedených na www stránkách žalobce či ostatních členů této skupiny, dále z údajů uváděných společnostmi PDC MED, PURO-KLIMA Group a CONMEDITECH v listinách uložených ve sbírce listin OR, rovněž na základě údajů vyplývajících z uzavřených smluv o spolupráci a smluv uzavřených žalobcem s odběrateli, z propagačních materiálů skupiny PURO-KLIMA v různých jazykových mutacích, z prezentací výroční porady skupiny PURO-KLIMA, z vyjádření člena představenstva

žalobce Ing. F., taktéž z důkazních prostředků předložených žalobcem k jednotlivým zakázkám, z novinových článků a článku Ministerstva zahraničních věcí („Česká zahraniční politika v roce 2013“), případně z katalogu výstavy (veletrh KIHE) a z příslušné fotodokumentace. Nadto nelze opomenout, že sám žalobce (ač v odvolání i žalobě brojí proti použitelnosti důkazních prostředků) na výzvy mnohdy reagoval odkazy na informace z veřejně dostupných zdrojů (české a cizojazyčné www stránky), příp. předkládal důkazní prostředky v anglickém, francouzském, kazašském, ruském, arabském či vietnamském jazyce, přičemž důvěryhodnost a vypovídací hodnotu těchto (jím předkládaných) důkazních prostředků nijak nezpochybňoval. Stran námitek týkajících se „dokazování obsahem internetových stránek“ žalovaný dodal, že judikatura Nejvyššího správního soudu klade důraz na to, aby byl obsah stránek zachycen tiskem či uložením na elektronický nosič dat tak, aby bylo možné správním orgánem zjištěný skutkový stav ověřit (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2011, č. j. 1 As 33/2011-58, nebo ze dne 24. 8. 2016, č. j. 1 As 80/2016-30). Z obsahu předloženého spisového materiálu je seznatelné, že správce daně tímto způsobem postupoval i v nyní projednávané věci. Žalovaný je oproti žalobci toho názoru, že o důkazní prostředky ve smyslu § 93 daňového řádu se bezesporu jedná, a žalobce (ač má právo důkazní prostředky zpochybňovat) na podporu tvrzení o „*pochybném vytežování důkazních zdrojů žalovaným, které se vine jako červená nit celou daňovou kontrolou*“ nepředložil (vyjma na str. 8 a 9 žaloby uvedených marginálních námitek) žádné důkazy ani podrobnější argumentaci. Pravost důkazu však nelze zpochybnit pouhým konstatováním; žalobce žádným způsobem nedoložil, že např. obsah předmětných internetových stránek byl v kontrolovaném období odlišný. Skutečnost, že žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od žalobce, však nelze shledat nezákonným postupem, neboť je to právě žalovaný (resp. správce daně), kdo provádí dokazování a hodnocení předložených důkazů; rovněž tak nelze zaměňovat nedostatečnost odůvodnění napadeného rozhodnutí za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění tohoto rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007-169).

Ad d) Neuznání nákladů žalobce jako daňově uznatelných

32. Námitku, že žalovaný dospěl k absurdnímu závěru, že žalobce v inkriminovaném roce podnikal téměř s nulovými daňovými náklady, považuje žalovaný za účelovou, neboť z obsahu předloženého spisového materiálu je seznatelné, že celková výše nákladů žalobce za rok 2013 činila 119 556 741,85 Kč, přičemž celkové výnosy žalobce vykázal ve výši 108 556 741,85 Kč. Správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval náklady v celkové výši 42 640 262,68 Kč, přičemž náklady ve výši 12 202 316,35 Kč vyhodnotil po provedeném dokazování [při porušení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (12 187 201,35 Kč) a § 25 odst. 1 písm. t) této právní úpravy (15.115,- Kč)] jakožto daňově neúčinné. V podrobnostech odkázal na body [69] až [111] napadaného rozhodnutí, resp. na zprávu o DK, a i nadále setrvává na svém názoru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno stran prokázání toho, že v případě nákladů kumulovaných na dotčených zakázkách v celkové výši 12 187 201,35 Kč se jednalo o výhradní náklady žalobce, jinými slovy, že nebyl prokázán výhradní (100%), ani žádný jiný žalobci skutečně příslušející podíl, na těchto nákladech podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Postup správce daně, který dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů zvýšil základ daně žalobce o částku 12 187 201,35 Kč, je podle žalovaného nutno shledat (na základě shora uvedeného) zcela souladným se zákonem.

III. Jednání před soudem

33. Při nařízeném jednání zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby a znovu připomenul, že je přesvědčen, že žalobce v průběhu daňového řízení prokázal, že vynaložené náklady byly daňově uznatelné. Pokud je správce daně snížil, postupoval v rozporu se zákonem. Zástupce zdůraznil, že žalobce unesl důkazní břemeno. Dále připomenul, že v předmětném zdaňovacím období roku 2013 realizoval žalobce dodávky zdravotnických zařízení do zahraničí a s tím byla spojena značná výše podnikatelského rizika. Pokud správci daně vznikly v průběhu daňového řízení pochybnosti, nemohou být přičítány k tíži žalobce. Zástupce žalobce se dále pozastavoval nad tím, že náklady uplatněné žalobcem překvalifikoval správce daně na daňově neuznatelné, a přitom daňové výnosy neponížil. Dále zástupce žalobce znovu upozornil, v návaznosti na písemný obsah žaloby, že je nutno rozlišovat mezi pojmy „funkce“ a „činnost“. Dále uvedl, že tvrzení žalovaného, že Ing. F. vystupoval za celou skupinu PURO-KLIMA, jsou ničím nepodložené. Závěr žalovaného, že daňové náklady bylo nutné rozdělit mezi členy této skupiny, považoval za nedůvodný.
34. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě. Námitku ohledně sdělení důvodných pochybností správce daně označila za novou, tudíž uplatněnou po zákonné lhůtě pro podání žaloby. Zrekapitulovala průběh důkazního řízení a připomněla, že správce daně zaslal žalobci dvě výzvy, kterými žádal vyvrácení vzniklých pochybností. Dále zdůraznila, že náklady byly koncentrovány u žalobce, aniž by byly s ohledem na vzniklé výnosy přerozdělovány. Ostatní členové skupiny přitom měli ze zakázek zisk a žalobce si přitom uplatnil ztrátu.

IV. Projednání věci krajským soudem

35. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
36. Krajský soud předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezů Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
37. Z průběhu správního řízení krajský soud zjistil, že daňová kontrola v omezeném rozsahu (stran skutečností vztahujících se k zakázkám v Gabonu a Kazachstánu, a k přijatému úvěru od společnosti Hyposwiss Private Bank LTD ve výši 1 000 000 EUR) byla u žalobce zahájena dne 9. 6. 2015, protokol č. j. 1131803/15/2701- 60564-609179; k rozšíření předmětu této daňové kontroly o veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 došlo dne 9. 3. 2016, protokol č. j. 366168/16/2701-60564-608975. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti výše výnosů žalobce podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. o výši hospodářského výsledku, neboť z celkového počtu 30 zakázek (náklady v celkové výši 42 640 262,68 Kč) nebylo dle jeho názoru u 28 zakázek k nákladům (v celkové výši 21 253 186,08 Kč) možné přiřadit související výnos. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, v jaké míře se s ohledem na jeho velmi nízký funkční profil ve skupině PURO-KLIMA spolupodílel na nákladech evidovaných na dílčích zakázkách, potažmo neprokázal výši nákladů vynaložených podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jestliže náklady na zakázky realizované v zájmu skupiny PURO-KLIMA byly u žalobce centralizovány, aniž by následně byly přeneseny na zainteresované osoby (členy skupiny PURO-KLIMA). Správce daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 uvedené právní úpravy zvýšil základ daně žalobce o částku ve výši 12 187 201,35 Kč, a dle tohoto zákona a dále dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřil žalobci na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 9. 1. 2018, č. j. 1745743/17/2701-60564-608975 z moci úřední, dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, č. j. 6362/18/2707-50522-609622 ze dne 5. 1. 2018, daň z příjmů právnických osob ve výši 915 040 Kč, a rovněž dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 7 423 761 Kč; podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu žalobci vznikla povinnost uhradit penále v celkové výši 257 245 Kč. Žalovaný pak v odvolacím řízení potvrdil správnost postupu správce daně žalobou napadeným rozhodnutím o odvolání.

38. Předmětem sporu v posuzovaném případě je, zda žalobkyně dostatečně prokázala, že výše specifikované výdaje vynaložila v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
39. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „*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 (...)*“. Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stejně tak je v případě pochybností povinen prokázat existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi sporným výdajem a očekávanými příjmy (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).
40. Rovněž k problematice rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt již existuje bohatá soudní judikatura. Její závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v daňovém řádu (za jehož účinnosti rozhodovaly finanční orgány v nyní posuzované věci). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona 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. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86).
41. Krajský soud po prostudování spisové dokumentace předložené žalovaným dospěl ke shodnému závěru jako finanční orgány, dle něhož žalobce neunesl své důkazní břemeno a nesplnil tak výše uvedené podmínky nezbytné k tomu, aby správcem daně zpochybněné výdaje mohly být uplatněny jako výdaje snižující daňový základ poplatníka daně z příjmů.
42. Žalovaný v odvolacím řízení dospěl k závěru, že celková výše nákladů žalobce za rok 2013 činila 119 556 741,85 Kč, přičemž celkové výnosy žalobce vykázal ve výši 108 556 741,85 Kč. Správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval náklady v celkové výši 42 640 262,68 Kč, přičemž náklady ve výši 12 202 316,35 Kč vyhodnotil po provedeném dokazování jako daňově neúčinné. Své závěry žalovaný podrobně rozebral v bodech [69] až [111] napadaného rozhodnutí. Považoval za nepochybné, že žalobce neprokázal, že v případě nákladů v celkové výši 12 187 201,35 Kč se jednalo o výhradní náklady žalobce.

Krajský soud shledal, že v takto identifikované části rozhodnutí se žalovaný podrobně zabýval celkem deseti zakázkami, na základě nichž si žalobce uplatnil náklady dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jednalo se o zakázku EE 130001-VN Gabon-Dodávka CT, zakázku EK 130003-TOOPK-Dodávka steriliz., endoskopie, zakázku ER 130002-Režie PKE, zakázku ER 130003-Režie-Akvizice, zakázku ER 130005-Režie-Marketing, zakázku ER 140003-Veletrh KIHE, zakázku EV130001-Tree of life, zakázku EV 130002-Vojenská nemocnice, zakázku EV 130003-Regionální nemocnice a zakázku EV 130004-Qalaalti-Rehbilitační komplex. U všech zmiňovaných zakázek dospěl žalovaný ke zjištění, že žalobce neprokázal, jakým podílem participoval na nákladech evidovaných na těchto zakázkách, neprokázal daňovou účinnost těchto nákladů a výhradnost nákladů ve vazbě na jeho podnikatelskou činnost, v některých případech vyslovil žalovaný přesvědčení, že zakázku realizovala skupina PURO-KLIMA a nikoliv žalobce.

43. Krajský soud posoudil hodnocení žalovaného obsažené ve zmiňovaných bodech [69] až [111], s takto vyslovenými závěry se ztotožnil a v plném rozsahu na ně odkazuje. Hodnocením důkazů předložených v průběhu daňového řízení tak krajský soud považuje za nepochybné, že náklady řízení ve shora uvedené výši nelze považovat za výhradní náklady žalobce vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
44. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně v bodech [35] až [61] specifikoval činnost skupiny PURO KLIMA, činnost členů této skupiny, jejich specifikaci a roli ve skupině. Dospěl ke zjištění, že členy této skupiny jsou kapitálově a jinak spojené obchodní korporace ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Vlastník této skupiny Ing. F., zastával ve zdaňovacím období roku 2013 u členů skupiny různé pozice. Byl přímým vlastníkem členů skupiny PURO-KLIMA, a to daňového subjektu PURO-KLIMA Group, předsedou představenstva spojené osoby PURO- KLIMA, předsedou dozorčí rady spojených osob PURO-KLIMA a PDC MED a zaměstnancem spojených osob PURO-KLIMA a PURO-KLIMA Group a žalobce. Po převážnou část zdaňovacího období roku 2013 byl Ing. F. zaměstnancem spojené osoby PURO-KLIMA, pracoval v pozici manažera pro finanční a ekonomické operace, měl dispoziční práva k účtům společnosti a prováděl průzkum zahraničního trhu a analýzy trhu v souladu se svou působností. Dále žalovaný z důkazního řízení dovodil, že Komerční banka a.s. uvedené spojené osobě k datu 16. 1. 2013 neobnovila limit čerpání kontokorentního úvěru. Od 30. 5. 2012 Komerční banka a.s. již společnosti PURO-KLIMA neposkytovala záruky, i když vystavené záruky zůstaly v platnosti. Ve vazbě na tyto změny dopadající na uvedenou spojenou osobu žalobce uzavřel dne 25. 5. 2012 rámcovou smlouvu o spolupráci se spojenou osobou PURO-KLIMA a dne 8. 6. 2012 založil 3 bankovní účty u Oberbank AG, disponentem tohoto účtu byl do 30. 5. 2013 Ing. F. Dne 1. 12. 2013 se Ing. F. stal zaměstnancem žalobce spojené osoby PURO-KLIMA Group. Do 30. 11. 2013 neměl žalobce žádné zaměstnance, od 1. 12. 2013 žalobce zaměstnával 4 zaměstnance. Předmětem činnosti žalobce ve zdaňovacím období roku 2013 byly dodávky zdravotnických technologií a investičních celků, přičemž vývoz investičních celků představuje akvizici, zpracování objemových studií, studii proveditelnosti, kontraktní jednání, projekt pro stavební povolení a vlastní dodávku na klíč.
45. Na základě takto nastíněného skutkového stavu dospěl žalovaný k závěru, že „za situace, kdy žalobce nedisponoval do 30. 11. 2013 žádnými zaměstnanci a svou činnost realizoval do

této doby v prostorách spojené osoby PURO-KLIMA, je zřejmé, že činnost pro žalobce vykonávali na základě rámcové smlouvy o spolupráci ze dne 25. 5. 2012 zaměstnanci spojené osoby. Tato spojená osoba z důvodu blokace svých bankovních účtů převedla formálně svou činnost na žalobce, přičemž tuto činnost vykonávala na základě rámcové smlouvy o spolupráci i nadále. Od prosince roku 2013 byla činnost žalobce zajišťována prostřednictvím smluv o spolupráci nejen spojenou osobou PURO-KLIMA, ale i dalšími členy skupiny spojenými osobami PDC MED, CONMEDITECH a PURO-KLIMA Group. Strategické a finanční řízení žalobce bylo formou outsourcingu od 1. 12. 2013 zajištěno spojenou osobou PURO-KLIMA Group, ve které byl zaměstnancem Ing. F.... Finanční a strategické řízení žalobce nebylo ze strany Ing. F. činěno z pozice statutárního zástupce žalobce ale z pozice zaměstnance a statutárního orgánu spojené osoby PURO-KLIMA Group formou outsourcingu služeb... V kontrolovaném zdaňovacím období tak Ing. F. realizoval strategické rozhodnutí skupiny PURO-KLIMA z pozice vlastníka této skupiny, potažmo z pozice zaměstnance spojené osoby PURO-KLIMA a následně PURO-KLIMA Group (zaměstnanec od 1. 12. 2013-80 % úvazek), nikoliv výhradně a pouze z pozice člena představenstva žalobce (zaměstnanec od 1. 12. 2013-20 % úvazek). Jeho rozhodnutí byla činěna za skupinu a zejména v zájmu skupiny PURO-KLIMA.“

46. Ve vazbě na shora zjištěné a žalovaným prezentované skutkové okolnosti krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že žalobce se v kontrolovaném období vyznačoval pouze velmi nízkým funkčním profilem a v rámci evidovaných zakázek fakticky nevykonával téměř žádné funkce a tudíž ani nedisponoval rozhodovací pravomocí v souvislosti s tvrzenou obchodní činností. Veškerou činnost, včetně strategických funkcí, zajišťoval prostřednictvím outsourcingu služeb od spojených osob PURO-KLIMA, PURO-KLIMA Group, CONMEDITECH a PDC MED. Lze se rovněž přiklonit k názoru správce daně a potažmo žalovaného, že žalobce v rámci skupiny PURO-KLIMA zastával pouze pozici zástupce skupiny v zahraničí, kdy jeho jménem byly pro skupinu sjednávány kontrakty. Činnost žalobce byla zajišťována spojenými osobami, členy skupiny PURO-KLIMA, kteří na zakázkách žalobce participovali. Náklady v případě 10 zakázek v celkové výši 12 202 316,35 Kč nelze považovat ve vztahu k žalobci za daňově účinné v souvislosti s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť se nejedná výhradně o náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů kontrolovaného zdaňovacího období. Tyto náklady měly být v odpovídající výši přeneseny na členy skupiny PURO-KLIMA. Je tedy případné nahlížet na žalobce jako na člena skupiny PURO-KLIMA, u něhož byly náklady na zakázky pouze centralizovány, avšak nebyly v odpovídající výši přerозdělovány na jednotlivé členy skupiny. Z výsledků důkazního řízení je totiž zřejmé, že spojená osoba, společnost PURO-KLIMA, pouze formálně převedla svou činnost na žalobce, přičemž prostřednictvím uzavřených smluv vykonávala svou činnost i nadále jménem žalobce.
47. Krajský soud ve vazbě na shora uvedené nemohl přisvědčit ani žalobní námitce, dle níž je nutno v daném případě odlišovat pojmy „funkce“ a „činnost“. Žalobcem navrhované rozlišení těchto dvou termínů nemůže vyvrátit konečný názor shora prezentovaný a doložený potřebnými důkazy, dle něhož se na žalobce musí pohlížet jako na člena skupiny PURO-KLIMA, u něhož byly náklady na zakázky pouze centralizovány. Za této situace tak žalobce nemohl dostát požadavkům ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a takto prezentované náklady nemohly přispívat ke snížení základu jeho daně z příjmů.

48. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
49. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Hradec Králové 19. května 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu