



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **Deltasys, s. r. o.**, IČ: 27661903
sídlem Loosova 355/12, 638 00 Brno
zastoupena daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem, ev. č.

910

sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. února 2020, č. j. 6948/20/5200-11432-807689

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 21. dubna 2020 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. února 2020, č. j. 6948/20/5200-11432-807689, kterým žalovaný rozhodl, že odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 6. června 2019, č. j. 3185985/19/3003-52523-711216, se zamítá a rozhodnutí správce daně se potvrzuje.
2. Správce daně jako příslušný správní orgán dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, a dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. ledna 2013 do 31. prosince 2013 vyšší o 1.708.100 Kč stanovenou na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 5. června 2019 (č. j. 3158121/19/3003-60561-711938).

II. Obsah žaloby

3. Předně žalobce v podané žalobě shrnuje skutkový stav a závěry žalovaného. Z těchto závěrů mj. vyplývá, že dle žalovaného je nutné částku ve výši 5.040.000 Kč dle § 18 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů zahrnout do základu daně za zdaňovací období 2013. Dnem uskutečnění případu je u uvedené náhrady škody den nabytí právní moci usnesení 7. července 2013, kdy žalobce měl k dispozici účetní doklad, na jehož základě měl zaúčtovat vznik pohledávky a realizaci provozního výnosu. Měl tak učinit nejpozději do 31. prosince 2013 – na základě povinné dokladové inventury pohledávek. Žalobce však výnos i pohledávku odúčtoval, neuvedl je v účetních výkazech a výnos nezahrnul do základu daně, čímž porušil účetní a daňové předpisy. Odúčtování navíc měl provést bez relevantního účetního dokladu. Postoupení uvedené pohledávky na společnost Klerium real v roce 2015 či její následný zápočet, který byl údajně provedený rovněž v roce 2015, tak nemá na zaúčtování výnosu a na jeho současné zdanění v roce 2013 žádný vliv, a to z důvodu realizačního principu podvojného účetnictví, kdy se veškeré listiny účtují v okamžiku vzniku, nikoliv v okamžiku přijetí. Dle žalovaného u služeb od M. L. za 3.616.580 Kč žalobce nepředložil jediný důkaz svědčící o konkrétním předmětu jednotlivých plnění, k jakému účelu byla využita. Svědeckou výpověď žalovaný hodnotí tak, že neobsahuje žádné skutečnosti, které by prokazovaly skutečné provedení deklarovaných prací dle smlouvy. Žalovaný v rovině tvrzení nebyl schopen obsahově identifikovat ani jediné plnění přijaté od uvedeného dodavatele.
4. U služeb nakoupených od společnosti IML v částce 237.419,16 Kč správce daně zjistil pouhou přefakturaci nákladů společnosti IML žalobci, které jí vznikly v souvislosti s dobrovolným členstvím ve sdružení Asociace evropských distributorů léčiv [(dále též „AEDL“), 50 % podílů na nákladech AEDL, 50 % ročního členského příspěvku a 100 % částky za účast společnosti IML na valném shromáždění v Madridu v roce 2013]. Žádné další plnění nebylo žalobci poskytnuto a nebylo předmětem fakturace, proto správce daně vyhodnotil, že se jednalo o náklady, které fakticky vznikly společnosti IML a jejichž daňová uznatelnost je vyloučena. U služeb nakoupených od Ing. R. P. za 96.000 Kč žalobce žádné výstupy z deklarovaných auditů nepředložil, současně realizace uvedených auditů nevyplývá ani z účetní závěrky za rok 2010 a 2011, které žalobce zveřejnil ve sbírce listin. Dle § 20 zákona o účetnictví žalobce splnil kritéria pro povinný audit za rok 2010 a 2011, ale faktickou realizaci neprokázal. Audity se též měly týkat účetního období 2010 a 2011, tzn., že jde o náklady bez věcné a časové souvislosti k roku 2013. Žalovaný ani nezjistil podmínky pro výjimku ze zásady časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů.

Svědecká výpověď nemohla nahradit absenci písemných zpráv auditora, když v případě povinně zpracovaného auditu jeho vyhotovení a náležitosti upravuje zákon o auditorech.

5. S výše uvedeným posouzením žalovaného žalobce nesouhlasí z následujících důvodů. Prvním okruhem žalobních námitek upozorňuje, že ke zvýšení zdanitelných příjmů o 5.040.000 Kč z náhrady škody za společností ONE Develop je nutné uvést, že zaúčtování pohledávky způsobem požadovaným žalovaným není v souladu s požadavky na vedení účetnictví dle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, dle kterého jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz jejich finanční situace. Správnost účtování může dosvědčit též žalobcova účetní p. M. R., jejíž výsledek žalobce navrhuje provést.
6. Druhým okruhem žalobních námitek brojí proti tomu, že žalovaný postupoval nezákonně v případě neuznání nákladů, a to ve vztahu k částce ve výši 3.616.580 Kč (M. L.), k částce 237.419,16 Kč (společnost IML) a k částce 96.000 Kč (Ing. R. P.). Žalobce si nemůže do nákladů uvést jakékoliv výdaje, ale pouze ty dovolené zákonem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 30/2007. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyložil, že za výdaje snižující základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které 1) skutečně žalobce vynaložil, 2) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném období a 4) o nichž tak stanoví zákon). Je přitom na žalobci, aby ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu unesl důkazní břemeno. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 44/2003 vyplývá, že z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka. Smysl tohoto ustanovení zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Mezi výdaji a příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení a zajištění příjmů. Konkrétně to znamená, že by nebylo možné jako náklady uznat částku 3.616.580 Kč od M. L., které by z hlediska svého obsahu nemohly být žalobci prospěšné s ohledem na jeho zvažované obchodní aktivity. To se ale nestalo. Z uvedené judikatury lze seznat, že dosažení zdanitelného příjmu není podmínkou uplatnění vynaložených výdajů. Podmínkou ovšem je, že mezi výdaji a očekávanými příjmy, jež mají vynakládané výdaje žalobci přinést, musí existovat ekonomický vztah. Uznatelné výdaje tudíž nejsou primárně spojeny s určitou činností žalobce, ale s prokázáním účelnosti jejich vynaložení. Je proto na žalobci, aby prokázal jejich relevanci z daňového hlediska.
7. Pokud jde o posouzení, zda daňově uznatelným nákladem může být náklad i přesto, že se týká jiného subjektu, je žalobce toho názoru, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že to možné je (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 65/2006). Sporné též mezi stranami je, zda lze náklady uznat v době jejich vynaložení v daném zdaňovacím období 2013, za účelem zdanitelných příjmů v následných zdaňovacích obdobích. Žalobce je přesvědčen, že to možné je a tento názor opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 146/2006. Při respektování žalobcem citované judikatury (např. též rozsudku Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 5/8008) neměl žalovaný z daňových nákladů za rok 2013 vyloučit všechny částky, jelikož se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nadto u nákladů ve výši 3.616.580 Kč (M. L.) žalobce předložil studie a přehled činností, které M. L. pro žalobce provedl. Tyto služby posloužily k naplňování konkrétního podnikatelského záměru, tj. k rozvoji

podnikatelských aktivit a vztahů v rámci prováděného podnikání. Ve vztahu k uvedenému žalobce navrhuje provést výslech svědka M. L. proto, aby mohl poskytnout informace o obsahu poskytnutých plnění pro žalobce.

8. Třetím okruhem žalobních námitek uvádí, že dohodnutá cena pro M. L. byla v eurech. Žalovaný však nijak nezohlednil, že nerealizované kurzové rozdíly z přepočtu EUR na Kč se nezahrnují do základu daně s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 45/2011. Správce daně tím, že akceptoval žalobcovo účetnictví, zahrnul do žalobcova základu daně z příjmů jak realizované, tak nerealizované kurzové rozdíly z přeceňování cizoměnových závazků a pohledávek z EUR na Kč. To ale není správně, protože nerealizované kurzové rozdíly měl správce daně a po něm i žalovaný žalobcův základ daně upravit. S ohledem na uvedené považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné.
9. Nakonec brojí proti tomu, že u nákladů ve výši 237.419,16 Kč (IML) a ve výši 96.000 Kč (Ing. R. P.) měl žalovaný vyslechnout žalobcem navržené svědky, a protože tak neučinil, požaduje žalobce vyslechnout též PharmDr. I. H. a Ing. R. P. Jejich výpovědi mají přinést vysvětlení, jaké činnosti společnost IML poskytla v roce 2013 žalobci a u Ing. R. P. by soud zjistil, jaký audit v roce 2013 poskytl žalobci.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný v rámci svého vyjádření, které bylo doručeno zdejšímu soudu dne 25. srpna 2020, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
11. Úvodem žalovaný předesílá, že s obdobnými námitkami se vypořádal již v napadeném rozhodnutí, ve kterém řádně posoudil předložené důkazy a tvrzené skutečnosti, právně zhodnotil předmětnou problematiku a argumentačně podložil svůj právní závěr, proto především odkazuje soud k odůvodnění napadeného rozhodnutí.
12. Nadto k námitce nezákonného postupu ve vztahu k navýšení příjmů dodává, že nezdaněným výnosům se věnoval v rámci napadeného rozhodnutí, kde podrobně vypořádal a svou argumentaci podložil účetními i daňovými předpisy. K podstatnému lze shrnout, že ONE Develop měla žalobci zaplatit 5.040.000 Kč z titulu náhrady škody a zaplaceného soudního poplatku a že k nabytí právní moci usnesení o soudním smíru došlo dne 7. července 2013, tj. k tomuto dni vznikla dle účetních předpisů žalobci pohledávka a současně výnos ve výši 5.040.000 Kč, které měl k tomuto dni zaúčtovat a současně měl výnos dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů zahrnout do základu daně za zdaňovací období roku 2013, což žalobce neučinil. Dnem uskutečnění účetního případu je u uvedené náhrady škody den nabytí právní moci usnesení, tj. 7. července 2013. Dle účetních předpisů měl žalobce učinit nejpozději dne 31. prosince 2013 na základě dokladové inventury pohledávek. Žalobce naopak uvedenou pohledávku i výnos odúčtoval, neuvedl je v účetních výkazech a výnos nezahrnul do základu daně, čímž porušil účetní předpisy a zásadu časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů. Odúčtování navíc provedl bez jakéhokoliv relevantního dokladu.
13. Co se týče neuznání nákladů, žalobce uvádí pouze obecné námitky bez jakékoliv konkretizace údajných pochybení žalovaného a jeho údajně chybných závěrů. Neuvádí žádné nové skutečnosti, když namítá, že byly chybně vyloučeny částky v celkové výši 8.989.999,16 Kč, jelikož se jedná o náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalovanému není zřejmé, proč jsou konkrétně jeho závěry v uvedeném napadeném rozhodnutí v rozporu s výše citovanými rozsudky Nejvyššího správního soudu.

14. Nákupu služeb poskytnutých M. L. se žalovaný věnoval v bodech 63. – 67. napadeného rozhodnutí, kde konstatoval, že předložené důkazní prostředky a svědecká výpověď neobsahují žádné skutečnosti, které by prokazovaly skutečné provedení deklarovaných prací, nejsou důkazem uskutečnění těchto prací a neprokazují, že náklad byl vynaložen v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nebylo ani prokázáno, o jaké konkrétní práce a jednání šlo, nebylo prokázáno faktické naplnění smlouvy, ani rozsah plnění a výše odměny.
15. Nákupu služeb od IML se žalovaný věnoval v bodech 76. – 83. napadeného rozhodnutí, kde vyslovil, že žalobce musí prokázat, že určitý konkrétní příjem, který staví proti nákladu, jenž hodlá uznat za daňový, není jen nahodilou akvizicí, ale že vznik tohoto příjmu byl, alespoň částečně, podmíněn vynaložením uplatňovaného nákladu, což prokázáno nebylo. K rozsudku pod sp. zn. 1 Afs 65/2006 uvádí, že výkladu pojmu věcné a časové souvislosti mezi výdaji a příjmy bude předmětem judikaturní činnosti soudů, a to vždy na základě hodnocení konkrétních skutkových okolností té které věci. Žalovaný v bodech 80. až 83. napadeného rozhodnutí uvedl, proč v případě žalobce není citovaný rozsudek přílehlavý.
16. Nákupu služeb od Ing. R. P. se žalovaný věnoval v bodech 90. – 95. napadeného rozhodnutí, kde konstatoval, že žalobce předloženými důkazními prostředky a svou argumentací neodstranil pochybnosti, když neprokázal faktické provedení auditu a výši odměny. Z předložených faktur vyplývá, že oba audity měly být provedeny v říjnu 2013, což by znamenalo, že účetní závěrka za rok 2010 byla zveřejněna (20. srpna 2012) dřív, než by byl proveden její údajný audit a účetní závěrka za rok 2011 byla zveřejněna (19. ledna 2015) až za rok a čtvrt po údajném auditu, přitom dle zákona o účetnictví se účetní závěrky zveřejňují až po jejich ověření auditorem.
17. Ke kurzovým rozdílům žalovaný uvádí, že nákupům od M. L. se žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně věnoval. Argumentace žalobce o předpokládaných nerealizovaných kurzových rozdílech je založena na zcela obecném tvrzení bez důkazní opory (k otázce průkaznosti tvrzených nákladů v eurech žalobce bližší souvislosti neobjasnil a důkazně nepodpořil). K důkazním návrhům žalovaný uvádí, že má za to, že i bez provedení těchto výpovědí je skutkový stav řádně zjištěn. Výpověď M. L. již provedena byla, přičemž tato výpověď neodstranila zásadní pochybnosti o realizaci služeb. K výpovědi Ing. R. P. žalovaný konstatuje, že vzhledem k absenci listinných důkazů o realizovaných auditech vyhodnotil návrh na realizaci výpovědi jako nadbytečnou.

IV. Replika žalobce

18. Žalobce v rámci písemnosti označené jako Doplnění žaloby, které bylo doručeno zdejšímu soudu dne 13. ledna 2021, uvedl, že setrvává na svém žalobním návrhu a také rozvedl svou argumentaci ve vztahu k nerealizovaným kurzovým rozdílům.
19. Cena pro M. L. byla v eurech. Žalovaný proto měl zohlednit, že nerealizované kurzové rozdíly z přepočtu EUR na Kč se nezahrnují do základu daně, a k tomu žalobce na podporu právní argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 45/2011. Žalovaný akceptoval žalobcovo účetnictví se zahrnutými realizovanými a nerealizovanými kurzovými rozdíly z přeceňování cizoměnových závazků a pohledávek

z EUR na Kč do žalobcova základu daně z příjmů právnických osob za rok 2013, ale o nerealizované kurzové rozdíly žalobcův základ daně neupravil, čímž zatížil své rozhodnutí nezákonností. Žalobce též odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 229/2018.

V. Duplika žalovaného

20. Žalovaný v rámci svého vyjádření, které bylo doručeno zdejšímu soudu dne 19. dubna 2021, uvedl, že odkazuje na body 51. – 67. napadeného rozhodnutí, kde se vyjádřil k nákupům od M. L. V daném případě přitom nebyla prokázána daňová relevance daných nákladů, tj. nákupu služeb od M. L., dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů byl zvýšen základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů. Provedené důkazní řízení je přitom podrobně popsáno ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 318121/19/3003-60561-711938) na straně 15 až 18, 28 až 31 a 42 až 45.
21. Uvádí, že kurzové rozdíly nebyly předmětem kontroly, ani odvolání žalobce, a žádné kontrolní zjištění se kurzových rozdílů netýkalo. Žalobce v žalobě ani v replice nic konkrétního k těmto rozdílům neuvádí. Žalobce ani nepředložil žádné důkazní prostředky na podporu těchto tvrzení. Je přesvědčen, že se jedná o námitku čistě účelovou a obecnou.

VI. Posouzení věci krajským soudem

22. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.
23. Žalovaný dne 16. července 2020 v napadeném rozhodnutí potvrdil dodatečný platební výměr prvostupňového správce daně. Uvedený dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2013 byl vydán na základě výsledků daňové kontroly za toto zdaňovací období, které jsou shrnuty ve zprávě o daňové kontrole ze dne 5. června 2019 (č. j. 318121/19/3003-60561-711938). Správce daně zvýšil základ daně dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů o nezdaněné výnosy za přijatou náhradu škody ve výši 5.040.000 Kč a dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů o neprokázané náklady za nákup služeb od dodavatele M. L., S. G. P. 2342, Maltská republika, VAD ID 666209628 ve výši 3.616.580 Kč, od dodavatele Ing. R. P., tř. T. B. 3250, Z., DIČ: CZ6603051917 ve výši 96.000 Kč a současně zvýšil základ daně o náklady nesplňující daňovou uznatelnost dle § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů fakturované dodavatelem IML spol. s r. o., Loosova 733/15, 638 00 Brno, DIČ: CZ27725154 v celkové výši 237.419,16 Kč.
24. O jednotlivých námitkách soud uvažil následovně.

K navýšení zdanitelných příjmů u společnosti ONE Develop

25. Podstatou první žalobní námítky je tvrzení žalobce, že zaúčtování pohledávky způsobem požadovaným žalovaným není v souladu s požadavky na vedení účetnictví dle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, dle kterého jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz jejich finanční situace. V posuzovaném případě by šlo o nesprávné (předčasné) zaúčtování pohledávky, k němuž došlo v době, kdy žalobce uplatňuje nárok na náhradu škody, ale pohledávka žalobce není postavena najisto.

26. Jak vyplývá z komentářové literatury „*míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. [...] Obsah a kvalita žaloby tak v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, sp. zn. 7 Afs 104/2004). [...] Povinnosti žalobce řádně konkretizovat žalobní body (námitky) odpovídá povinnost soudu zabývat se všemi žalobcem vznesenými námitkami a své závěry v rozhodnutí řádně odůvodnit. Soudy jsou rovněž povinny vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabýval.*“ (srov. Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: *Soudní řád správní - online komentář*. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2016). Nadto i dle ustálené judikatury správních soudů lze na obecně formulované námitky také stejně obecně reagovat. Vzhledem k obecně formulované námitce týkající se nezákonnosti ve vztahu k neuznání jednotlivých nákladů soud konstatuje následující.
27. Dle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví „*[ú]četní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.*“
28. Dle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví „*[ú]četní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat a) označení účetního dokladu, b) obsah účetního případu a jeho účastníky, c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství, d) okamžik vyhotovení účetního dokladu, e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d), f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování. Skutečnosti podle [§11 odst. 1] písmen a) až f), které se týkají jednoho účetního dokladu, mohou být obsaženy na více účetních záznamech. Skutečnosti podle písmen b) a c) se mohou týkat více účetních případů. Podpisový záznam podle písmene f) může být společný pro více účetních dokladů. V těchto případech musí účetní záznam i účetní doklad obsahovat identifikátor, kterým lze nezaměnitelně určit vzájemnou vazbu mezi účetním záznamem a účetním dokladem, včetně souvisejících skutečností.*“
29. Dle § 11 odst. 2 zákona o účetnictví „*[ú]četní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu způsobem podle § 8 odst. 5.*“
30. Dle § 29 odst. 1 zákona o účetnictví „*[ú]četní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 3. Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou (dále jen "periodická inventarizace"). V případech uvedených v odstavci 2 účetní jednotky mohou provádět inventarizaci i v průběhu účetního období (dále jen "průběžná inventarizace"). Ustanovení o provádění inventarizací podle zvláštních právních předpisů nejsou tímto dotčena.*“
31. Dle § 30 odst. 1 zákona o účetnictví „*[ú]četní jednotky zjišťují při inventarizaci skutečné stavy majetku a závazků a zaznamenávají je v inventurních soupisech. Tyto stavy zjišťují a) fyzickou inventurou u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci, nebo b) dokladovou inventurou u závazků a majetku, u kterého nelze vizuálně zjistit jeho existenci, a to včetně jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.*“

32. V bodu 2.4 Českých účetních standardů č. 001 Účty a zásady účtování na účtech je uvedeno, že účetní zápisy se provádějí ke dni uskutečnění účetního případu, kterým je mj. den, kdy dojde ke zjištění škody či k pohybu majetku uvnitř účetní jednotky, protože uvedené skutečnosti jsou předmětem účetnictví a účetní jednotka má k dispozici účetní doklady potřebné pro dokumentaci. Dle bodu 6. Českých účetních standardů č. 019 Náklady a výnosy se náklady a výnosy účtují v období, s nímž časově a věcně souvisejí. K závaznosti Českých účetních standardů se vyjádřil též Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 21. dubna 2010, č. j. 1 Afs 111/2009 – 97, podle něhož „*účtování dle českých účetních standardů tedy naplňuje povinnost účetní jednotky účtovat dle účetních metod stanovených v zákoně o účetnictví.*“
33. Na uvedené povinnosti poté navazuje § 18 odst. 1, § 23 odst. 1, § 24 odst. 1 a § 25 zákona o daních z příjmů. Dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů „*[p]ředmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.*“ Zároveň musí jít o zvýšení skutečné, nikoliv fiktivní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. ledna 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136). Jak vyplývá též z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. ledna 2013, č. j. 5 Afs 56/2012 – 37, koncepcí daně z příjmů je zdaňovat hospodářskou aktivitu, nikoliv majetkovou substanci.
34. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že daňový subjekt zaúčtoval dne 27. června 2013 do Výnosů souvztažné s účtem Jiné pohledávky částku 5.040.000 Kč. Tento účetní případ byl však následně dne 31. prosince 2013 odúčtován interním dokladem jak z výnosů, tak z pohledávek, proto výnos a pohledávka z přiznané náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč nebyla žalobcem uvedena v řádném daňovém přiznání. Správce daně proto vyzval ONE Develop, aby předložila veškeré listiny týkající se uzavřeného soudního smíru včetně zaúčtování (č. l. A34 ve správním spise). Na základě této výzvy ONE Develop předložila usnesení Městského soudu v Brně ze dne 27. června 2013 ve věci soudního smíru mezi žalobcem a společností ONE Develop o zaplacení celkové částky ve výši 5.040.000 Kč z titulu náhrady škody, zaúčtování závazku společnosti ONE Develop vůči daňovému subjektu ze dne 7. července 2013, zaúčtování pohledávky společnosti ONE Develop z důvodu neuzavření kupní smlouvy ze dne 1. července 2015, smlouvu o postoupení pohledávky společnosti ONE Develop z titulu náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč mezi ONE Develop a Klerium ze dne 7. prosince 2015 a odpis pohledávky ze dne 7. prosince 2015.
35. Z předložených důkazních prostředků správce daně zjistil, že ze závazku společnosti ONE Develop vůči daňovému subjektu ve výši 5.040.000 Kč z titulu náhrady škody se v roce 2015 stala u společnosti ONE Develop pohledávka ve stejné výši vůči daňovému subjektu ze smluvní pokuty z důvodu neuzavření kupní smlouvy, kterou společnost ONE Develop postoupila společnosti Klerium. Z předložených důkazů však nebylo možné ověřit důvod vzniku pohledávky společnosti ONE Develop vůči daňovému subjektu, tj. závazku daňového subjektu vůči společnosti ONE Develop.
36. Správce daně proto výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. června 2018 vyzval žalobce k prokázání výše uvedených skutečností. K tomu žalobce uvedl, že není schopen doložit požadované skutečnosti a není schopen odstranit pochybení účetní paní R. nebo poskytnout vysvětlení. V návaznosti na seznámení se s Výsledkem kontrolního zjištění žalobce předložil smlouvu o postoupení pohledávky z titulu náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč mezi žalobcem a společností Klerium ze dne 1. července 2015, dohodu o rozvázání smlouvy o budoucí kupní smlouvě a dohodu o úhradě dluhu mezi žalobcem a

ONE Develop ze dne 1. července 2015. Z této smlouvy vyplývá, že žalobce a ONE Develop uzavřeli dne 1. července 2010 smlouvu o smlouvě budoucí na nákup pozemku za cenu 5.040.000 Kč, následně byl usnesením dne 27. června 2013 schválen smír mezi stranami, dle kterého měla společnost ONE Develop nahradit žalobci škodu ve výši 5.040.000 Kč a následně dne 3. září 2014 obě strany uzavřely dohodu o úhradě dluhu. Kupní smlouva nebyla uzavřena a žalobci zůstává jeho pohledávka z titulu náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč zachována. Nakonec předložil též prohlášení o postoupení pohledávky ze dne 1. července 2015 (srov. bod 45 napadeného rozhodnutí).

37. Žalobce nepředložil smlouvu o uzavření budoucí kupní smlouvy ze dne 1. července 2010. Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal relevantní důvod, proč došlo dne 31. prosince 2013 k odúčtování náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč z výnosů a z pohledávek, když k 31. prosince 2013 pohledávka existovala, což vyplývá z tvrzení daňového subjektu a z předložených důkazních prostředků ONE Develop.
38. Soud konstatuje, že dnem uskutečnění účetního případu je u uvedené náhrady škody den nabytí právní moci usnesení, tj. 7. července 2013, kdy daňový subjekt měl k dispozici příslušný účetní doklad, na jehož základě měl zaúčtovat vznik pohledávky a realizaci provozního výnosu (srov. body 27. – 33 tohoto rozhodnutí). Taktéž následné odúčtování proběhlo bez relevantního dokladu. V průběhu daňové kontroly správce daně prokázal vznik pohledávky daňového subjektu a závazku společnosti ONE Develop z titulu náhrady škody dne 7. července 2013 a současně jejich existenci ke dni 31. prosince 2013, výnos z dohodnuté náhrady se časově i věcně týkal roku 2013, přičemž další doložené skutečnosti z roku 2015 byly žalovaným správně vyhodnoceny jako irelevantní v souvislosti s posuzovanou otázkou.
39. S ohledem na takto obecně formulovanou námitku soud po výše provedeném přezkumu postupu správce daně v průběhu daňového řízení uzavírá, že správce daně i žalovaný správně zahrnuli částku 5.040.000 Kč do základu daně za zdaňovací období roku 2013 dle § 18 odst. 1 a dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů.
40. Na základě výše uvedeného soud shledal námitku týkající se navýšení zdanitelných příjmů u ONE Develop jako nedůvodnou.

K neuznání nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů u nákupu služeb od M. L., IML a Ing. R. P.

41. Žalobce vyslovil, že si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, které vynaloží, ale pouze takové, které splňují podmínky zákona o daních z příjmů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 30/2007, kde soud konstatoval ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že za výdaje snižující základ daně poplatníka lze uznat takové výdaje, které skutečně vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů). Dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 6 fs 17/2004 a uvádí, že dosažení zdanitelného příjmu není podmínkou uplatnění vynaložených výdajů, ale mezi výdaji a příjmy musí existovat přímý, bezprostřední a ekonomicky racionální vztah. Pokud jde o posouzení, zda daňově uznatelným nákladem může být náklad i přesto, že se týká jiného subjektu, je žalobce toho názoru, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že to možné je (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 65/2006). Žalobce uzavírá, že žalovaný neměl z nákladů roku 2013 vyloučit částky ve výši 3.616.580 Kč, 237.419,16 Kč a 96.000 Kč, jelikož se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o

daních z příjmů. Ve vztahu k nákupu od M. L. žalobce uvedl, že předložil studie prokazující přehled činností provedených M. L.

42. Jak vyplývá z komentářové literatury „*míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. [...] Obsah a kvalita žaloby tak v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, sp. zn. 7 Afs 104/2004). [...] Povinnosti žalobce řádně konkretizovat žalobní body (námitky) odpovídá povinnost soudu zabývat se všemi žalobcem vznesenými námitkami a své závěry v rozhodnutí řádně odůvodnit. Soudy jsou rovněž povinny vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabýval.*“ (srov. Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: *Soudní řád správní - online komentář. 3. aktualizace*. Praha: C. H. Beck, 2016). Nadto i dle ustálené judikatury správních soudů lze na obecně formulované námitky také stejně obecně reagovat. Vzhledem k obecně formulované námitce týkající se nezákonnosti ve vztahu k neuznání jednotlivých nákladů soud konstatuje následující.
43. 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.*“
44. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „*správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*“
45. Břemeno tvrzení a důkazní břemeno ke svým tvrzením k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění nákladů při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a za skutečně provedenou úhradu. Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předešle, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné nebo neúplné [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 30. ledna 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, přijatý ještě k § 31 odst. 5 písm. c) dřívějšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jenž je však s ohledem na textaci § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu plně použitelný i na nynější právní úpravu].
46. Nejvyšší správní soud již opakovaně zdůraznil, (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. července 2019, č. j. 3 Afs 270/2017 - 31, či ze dne 30. října 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 - 46), že přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je správce daně v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Není však povinen prokázat, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
47. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm

účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.

48. V právě posuzovaném případě správce daně neuznal daňovou účinnost žalobcem vynaložených výdajů (nákladů) od M. L., IML a Ing. R. P.

M. L.

49. Co se týče nákupu služeb od M. L. ve výši 3.616.580 Kč, správce daně zjistil, že žalobce tento nákup služeb zaúčtoval na základě přijaté faktury č. F2035 a č. F2037 za marketingové služby v 1. a 2. čtvrtletí 2013 na částky ve výši 878 390 Kč a interních dokladů č. 98 a 99 na částky ve výši 929 900 Kč, přitom faktury k nim nebyly předloženy.
50. Na základě předložených faktur a interních dokladů správce daně výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. června 2018 (č. l. 44 ve správním spise, dále též „Výzva 1“) vyzval žalobce k tomu, aby prokázal a doložil, že služby přijaté od M. L. v celkové výši 3.616.580 Kč byly skutečně tímto dodavatelem realizovány, byly realizovány v rozsahu deklarovaném na fakturách a jednalo se o výdaje v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
51. V návaznosti na tuto výzvu žalobce předložil smlouvu o poskytování služeb ze dne 18. prosince 2012, tři studie s názvem „Global spending on drugs will reach more than 1.2 trillion by 2017 with a rising growth rate“, „Contents“ a „Thai pharmaceutical manufacturers“, přehledy činností, dohodu o odměně a výpisy z bankovního účtu.
52. Po vyhodnocení předložených podkladů správce daně vyzval žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 8. listopadu 2018 (č. l. 66 ve správním spise, dále též „Výzva 2“) k tomu, aby prokázal a doložil, že služby přijaté od M. L. v celkové výši 3.616.580 Kč byly skutečně tímto dodavatelem realizovány. Z odůvodnění této výzvy vyplývá, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, jak souvisí služby s podnikatelskou činností žalobce, jelikož předložené studie žádným způsobem neodkazují na studie zpracované M. L. pro daňový subjekt, ani z nich nevyplývá výsledek či doporučení nebo návrh pro daňový subjekt. Z přehledů za 1. až 4. čtvrtletí správci daně není zřejmé, o jaké přehledy se jedná, k čemu slouží, jaká čísla a částky jsou v nich uvedené, čeho se tyto částky týkají, za jaké zdaňovací období jde. Správci daně též nebylo zřejmé, co znamená částka 8000 EUR za dopravu, kdo kam jezdil, proč daňový subjekt platil za zrušené konzultace, kdo, komu, kdy a jak prezentoval SWOT analýzu. Správci daně také nebylo zřejmé, jaké konkrétní příjmy byly nebo měly být vynaložením předmětných nákladů získány.
53. Dne 29. dubna 2019 správce daně provedl svědeckou výpověď M. L. (č. j. 2250175/19/3003-60561-711938). Z této výpovědi správce daně zjistil, že činnost M. L. měla žalobce připravit na obchodování se zahraničím. M. L. uvedl, že výstupy jeho činnosti neměly písemnou, ale ústní formu a prezentoval je na jednáních, prezentace business plánu proběhla také bez jakéhokoliv písemného výstupu.
54. Žalobce v podané žalobě též uvedl, že předložil studie prokazující přehled činností provedených M. L. Těmito podklady se správce daně zabýval např. na str. 16 – 17 zprávy o daňové kontrole. Z posouzení mj. vyplývá, že správce daně dospěl k závěru, že pochybnosti vyslovené v bodě 52. tohoto rozhodnutí nebyly žalobcem odstraněny. Nadto daňový subjekt nebyl schopen rozklíčovat, jak tyto částky souvisejí s přehledy úkonů uvedených u těchto částek, taktéž nerozklíčoval důvod, pro který souhrnná částka za

všechny úkony neodpovídá smluvně ujednané odměně za služby v předmětné smlouvě se zhotovitelem.

55. Ze shora uvedeného vyplývá, že správci daně vznikly pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností. Ze shora citované judikatury a dle § 92 odst. 5 písm. c) je v takovém případě správce daně povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Soud konstatuje, že tyto požadavky Výzva 1, stejně jako Výzva 2, beze zbytku naplňují. Správce daně podrobně rozvedl a odůvodnil úvahy o tom, proč považuje důkazní prostředky předložené žalobcem za nedostatečné, obecné a bez jakékoliv přímé vazby na daňový subjekt (srov. str. 3 – 4 Výzvy 1, str. 2 – 5 Výzvy 2). Všechny výše uvedené okolnosti, ani svědecká výpověď neodstranila zásadní pochybnosti správce daně o faktické realizaci služeb M. L.
56. S ohledem na takto obecně formulovanou námitku soud po výše provedeném přezkumu postupu správce daně v průběhu daňového řízení uzavírá, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že služby nakoupené u M. L. byly fakticky pro žalobce realizovány, tudíž nebyla prokázána daňová relevance nákladů v celkové výši 3.616.580 Kč dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a správce daně i žalovaný správně zvýšili základ daně za zdaňovací období roku 2013 dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů.

Společnost IML

57. Co se týče nákupu služeb od společnost IML ve výši 237.419,16 Kč, správce daně zjistil, že žalobce tento nákup služeb zaúčtoval na základě přijaté faktury č. F2045 a č. F2047 za nákup „služeb Asociace evropských distributor léčiv“, které nebyly dále nijak specifikovány.
58. Na základě předložených faktur správce daně Výzvou 1 vyzval žalobce k tomu, aby prokázal a doložil, že služby přijaté od společnosti IML v celkové výši 237.419,16 Kč byly skutečně tímto dodavatelem realizovány, byly realizovány v rozsahu deklarovaném na fakturách a jednalo se o výdaje v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z odůvodnění vyplývá, že správce daně požadoval po žalobci, aby předložil důkazní prostředky, na základě kterých nezpochybnitelně prokáže uskutečnění žalobcem tvrzených skutečností, a to např. uzavřené smlouvy se všemi případnými dodatky, objednávky, návrhy, korespondenci, protokoly, zápisy z jednání, obrazovou dokumentaci, ze kterých by bylo zřejmé, co bylo finálním výsledkem služeb, kdy, kde a jakým způsobem realizace těchto služeb probíhala, kdo ji prováděl a veškeré další důkazní prostředky s nimi související.
59. V návaznosti na tuto výzvu žalobce předložil zakladatelskou smlouvu zájmového sdružení právnických osob AEDL ze dne 18. října 2012, smlouvu s IML o vzájemné spolupráci, záznam z pracovní porady AEDL a navrhl svědeckou výpověď jednatelky společnosti IML PharmDr. I. H. Tato výpověď měla prokázat, že fakturované částky odpovídají poplatkům za členství a že za tyto částky IML poskytovala žalobci veškeré informace z AEDL. V návaznosti na tato zjištění poté správce daně vyzval společnost IML, aby předložila veškeré listiny týkající se uvedené spolupráce (č. l. 56 ve správním spise), kdy v reakci na výzvu společnost IML předložila písemné vyjádření PharmDr. I. H., fakturu od AEDL na částku 270.000 Kč která dle textu odpovídala podílu společnosti IML na nákladech AEDL ve výši 250.000 Kč a ročnímu členskému příspěvku 20.000 Kč a doklad

od EAEPC na částku ve výši 7.933,33 EUR za účast na valném shromáždění AEDL v Madridu v průběhu března 2013 (č. l. 57, 58 ve správním spise).

60. Po vyhodnocení předložených podkladů správce daně vyzval žalobce Výzvou 2 k tomu, aby prokázal a doložil, že zaúčtované služby na základě faktur přijatých od obchodní korporace IML v celkové výši 237.419,16 Kč bez DPH byly skutečně tímto dodavatelem realizovány a jednalo se o výdaje (náklady) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z odůvodnění této výzvy vyplývá, že správce daně neměl k dispozici žádné podklady, doklady či dokumenty, které IML daňovému subjektu na základě Smlouvy o vzájemné spolupráci předala. Správce daně vyslovil pochybnosti, že nebyl dodržen předmět, účel a cíl Smlouvy o vzájemné spolupráci, ve které se uvádí, že závazkem IML „je poskytování a sdílení vzájemných informací získaných v rámci členství v asociaci“. Ani na základě výzvy k poskytnutí údajů a listin správce daně neobdržel důkazní prostředky, z nichž by bylo zřejmé, na základě jakých kritérií byl stanoven podíl na nákladech v asociaci ve výši 50 % a jaký profit z těchto nákladů měl žalobce. Správce daně taktéž vyslovil, že nemá k dispozici žádné podklady, předané doklady či dokumenty, které IML žalobci předala, nebo sdělení, kdo se valného shromáždění účastnil, případně žádná další vyjádření či zmocnění. Správci daně není zřejmé, proč IML za tuto činnost fakturovala daňovému subjektu uvedenou částku, když se daňový subjekt akce zúčastnil sám. Jaké služby potom IML poskytla žalobci a jaký z toho plynul profit pro žalobce. Na základě podrobného odůvodnění popsaného výše a rozvedeného na str. 5 – 7 Výzvy 2 správce daně vyslovil pochybnost, že služby zaúčtované od IML v celkové výši 237.419,16 Kč jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V návaznosti na tuto výzvu správce daně vyhodnotil i další předložené podklady jako obecné a bez specifikace konkrétního přínosu pro žalobce, který by vyplýval z členství společnosti IML v asociaci za zdaňovací období roku 2013. Vzhledem k tomu, že z žádného předloženého důkazního prostředku nevyplývala žádná konkrétní informace a aktivita společnosti IML ve vztahu k žalobci a v přímé návaznosti na činnosti asociace, vyhodnotil správce daně výsledek PharmDr. I. H. jako nadbytečný.
61. Ze shora uvedeného vyplývá, že správci daně vznikly pochybnosti o daňové relevanci nákladů dle § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, proto o výše uvedenou částku zvýšil základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů a tomuto závěru nemá zdejší soud co vytknout. Správce daně podrobně rozvedl a odůvodnil úvahy o tom, proč považuje důkazní prostředky předložené žalobcem za nedostatečné (srov. str. 4 Výzvy 1, str. 5 – 7 Výzvy 2) a žalobce v průběhu daňového řízení výše uvedené pochybnosti neodstranil.
62. S ohledem na takto obecně formulovanou námitku soud po výše provedeném přezkumu postupu správce daně v průběhu daňového řízení uzavírá, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že služby nakoupené u IML byly fakticky pro žalobce realizovány, tudíž nebyla prokázána daňová relevance nákladů v celkové výši 237.419,16 Kč dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a správce daně i žalovaný správně zvýšili základ daně za zdaňovací období roku 2013 dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů.

Ing. R. P.

63. Co se týče nákupu služeb od Ing. R. P. ve výši 96.000 Kč, správce daně zjistil, že daňový subjekt zaúčtoval do nákladů nákup služeb – poradenství na základě interních dokladů č. 100 a č. 101 ze dne 31. prosince 2013 na částky 48.000 Kč.
64. Na základě interních dokladů správce daně Výzvou 1 vyzval daňový subjekt, aby prokázal a doložil, že služby od Ing. R. P. byly skutečně tímto dodavatelem realizovány a jednalo se o výdaje (náklady) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
65. V návaznosti na tuto výzvu žalobce uvedl, že jde o auditora daňového subjektu, kterého dohodla účetní paní R. a jednatel společnosti ZZM D. a předložil nepodepsané písemné vyjádření Ing. R. P., ve kterém je uvedeno, že v roce 2013 provedl audit účetnictví daňového subjektu za období roku 2010 a 2011, vystavil zprávu auditora a vyfakturoval sjednanou odměnu daňovému subjektu. Žalobce též navrhl vyslechnout Ing. R. P.
66. Vzhledem k absenci listinných důkazů vyhodnotil správce daně výsledek jako nadbytečný a současně vyzval Výzvou 2 žalobce k tomu, aby prokázal, že služby od Ing. R. P. byly skutečně tímto dodavatelem realizovány a jednalo se o výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z odůvodnění této výzvy vyplývá, že daňový subjekt nepředložil smlouvu o poskytování poradenství, rozpis služeb ani žádné další důkazní prostředky, přijaté faktury, doklad o úhradě předmětných částek, zprávy auditora za předmětná zdaňovací období. Daňový subjekt nedoložil smysl provádění auditu ani jeho výsledek.
67. Na základě této výzvy žalobce předložil fakturu č. 1317 ze dne 18. října 2013 za provedení auditu účetní závěrky roku 2010 za 48.000 Kč, fakturu č. 1318 ze dne 31. října 2013 za provedení auditu účetní závěrky roku 2011 za 48.000 Kč a přijatou fakturu č. 2014043 ze dne 26. června 2014 od dodavatele VISTA BRNO s. r. o, za zpracování účetní závěrky za rok 2013.
68. K tomu žalovaný též v napadeném rozhodnutí rozvedl, že účetní závěrka za rok 2010 vznikla dne 20. června 2011, dne 31. července 2012 došla na soud a dne 20. srpna 2012 byla zveřejněna, účetní závěrka za rok 2011 vznikla dne 13. června 2012, dne 16. prosince 2012 došla na soud a dne 19. ledna 2015 byla zveřejněna. Z předložených faktur však vyplývá, že oba audity byly provedeny v říjnu 2013, což by znamenalo, že účetní závěrka za rok 2010 byla zveřejněna dříve, než by byl proveden její údajný audit, přitom dle zákona o účetnictví se závěrky zveřejňují až po jejich ověření auditorem. Žalobce splnil dle § 20 zákona o účetnictví kritéria pro audit za rok 2010 a 2011, nadto audity se měly týkat roku 2010 a 2011, tzn., že jde o náklady bez časové a věcné vazby k roku 2013. Nakonec uvedl, že v průběhu daňového řízení nebyla předložena písemná zpráva auditora ani jiné doklady.
69. Ze shora uvedeného vyplývá, že správci daně vznikly pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností. Ze shora citované judikatury a dle § 92 odst. 5 písm. c) je v takovém případě správce daně povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Soud konstatuje, že tyto požadavky Výzva 1, stejně jako výzva 2, beze zbytku naplňují. Správce daně podrobně rozvedl a odůvodnil úvahy o tom, proč považuje důkazní prostředky předložené žalobcem za nedostatečné (srov. str. 5 – 6 Výzvy 1, str. 7 – 8 Výzvy 2).
70. S ohledem na takto obecně formulovanou námitku soud po výše provedeném přezkumu postupu správce daně v průběhu daňového řízení uzavírá, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že služby nakoupené u Ing. R. P. byly fakticky pro žalobce

realizovány, tudíž nebyla prokázána daňová relevance nákladů v celkové výši 96.000 Kč dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a správce daně i žalovaný správně zvýšili základ daně za zdaňovací období roku 2013 dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů.

71. Na základě výše uvedeného soud shledal námitky týkající se neuznání nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů u nákupu služeb od M. L., IML a Ing. R. P. jako nedůvodné.

Ke kurzovým rozdílům

72. Třetí žalobní námitkou žalobce uvedl, že cena pro M. L. byla v eurech. Žalovaný proto měl zohlednit, že nerealizované kurzové rozdíly z přepočtu EUR na Kč se nezahrnují do základu daně, a k tomu žalobce na podporu právní argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 45/2011. Žalovaný akceptoval žalobcovo účetnictví se zahrnutými realizovanými a nerealizovanými kurzovými rozdíly z přeceňování cizoměnových závazků a pohledávek z EUR na Kč do žalobcova základu daně z příjmů právnických osob za rok 2013, ale o nerealizované kurzové rozdíly žalobcův základ daně neupravil, čímž zatížil své rozhodnutí nezákonností. Žalobce též odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 229/2018.
73. Obecně má žalobce pravdu v tom, že k účinnému uplatnění žalobního bodu není třeba uplatnit obsahově stejnou výhradu v odvolání proti rozhodnutí správce daně prvního stupně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, č. 1742/2009 Sb. NSS). Jinou otázkou nicméně může být, zda by taková žalobní argumentace vždy nutně musela vést k procesnímu úspěchu žalobce, i kdyby byla sama o sobě důvodná. Lze k tomu odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. ledna 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57.
74. K podstatě námitky soud uvádí, že žalobcem citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. září 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54, je v posuzovaném případě z následujících důvodů nepřiléhavé. V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě z důvodu nesprávného posouzení rozhodné právní otázky, a sice rozsahu a obsahu břemene tvrzení a břemene důkazního. Zatímco Krajský soud v Ostravě přisvědčil žalovanému, který neuznal daňovou účinnost stěžovatelem vynaloženého výdaje na zpětnou koupi souboru pohledávek, jelikož správce daně nepovažoval za věrohodné to, že stěžovatel nabývá všechny pohledávky ve smlouvě označené. Nejvyšší správní soud však byl opačného názoru a uvedl, že posouzení správce daně pomínulo specifický kontext obchodních vztahů mezi stěžovatelem a společností TRIGACOM. Tato specifika a povaha obchodní činnosti stěžovatele se měla odrazit i v tom, jaké skutečnosti je povinen stěžovatel tvrdit, což se v posuzovaném případě nestalo. Z uvedeného je zřejmé, že Nejvyšší správní soud měl jiný právní názor na daňovou účinnost posuzovaných nákladů, jež měl žalovaný posoudit jako náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
75. Na základě výše uvedeného je poté logickým postupem, že v případě, kdy měla být uznána daňová účinnost určitých nákladů, otevřela se pro další řízení též otázka kurzových rozdílů, proto „[s]právce daně je v dalším řízení povinen toto vzít v úvahu a v případě nejasností, kterých konkrétních částek se otázka, zda kurzové rozdíly byly, nebo nebyly realizovány, týká, vyzvat stěžovatele k patřičnému doplnění jeho tvrzení. Doplnění tvrzení se může týkat jak výše částek, tak okolností, na základě nichž bude učiněn správcem daně úsudek,

zda k realizaci příjmů či vzniku výdaje formou kurzových rozdílů došlo, anebo nikoli.“ (srov. bod 47 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. září 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 – 54)

Z uvedeného je zřejmé, že tato východiska týkající se kurzových rozdílů nelze aplikovat na právě posuzovaný případ. Zdejší soud je přesvědčen, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání pochybností o žalobcem tvrzených výdajích. Tyto pochybnosti daňový subjekt neodstranil, proto neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že služby nakoupené u M. L. byly fakticky pro žalobce realizovány, tudíž nebyla prokázána daňová relevance nákladů v celkové výši 3.616.580 Kč dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a správce daně i žalovaný správně zvýšili základ daně za zdaňovací období roku 2013 dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů. Jelikož se nejednalo o daňově účinné náklady, nelze proto ani zkoumat, zdali k „*realizaci příjmů či vzniku výdaje formou kurzových rozdílů došlo, anebo nikoli.*“

76. Nakonec lze též uvést, že žalobce ničeho konkrétního ke kurzovým rozdílům neuvádí. Není zřejmé, zda se mělo jednat o zisk či ztrátu, jakými doklady o těchto skutečnostech mělo být účtováno, nebyly předloženy žádné důkazní prostředky. V průběhu daňové kontroly také žalobce nebyl schopen odstranit rozpory správce daně ve vztahu k dohodnutým cenám pro M. L., jelikož z přehledů za 1. až 4. čtvrtletí správci daně nebylo zřejmé, o jaké přehledy se jedná, k čemu slouží, jaká čísla a částky jsou v nich uvedené, čeho se tyto částky týkají, za jaké zdaňovací období jde. Správci daně též nebylo zřejmé, co znamená částka 8000 EUR za dopravu, kdo kam jezdil, proč daňový subjekt platil za zrušené konzultace, kdo, komu kdy a jak prezentoval SWOT analýzu. Správci daně také nebylo zřejmé, jaké konkrétní příjmy byly nebo měly být vynaložením předmětných nákladů získány.
77. Na základě výše uvedeného soud shledal námitku týkající se kurzových rozdílů jako nedůvodnou.

K výsledku svědků

78. Nakonec brojí proti tomu, že u nákladů ve výši 237.419,16 Kč (IML) a ve výši 96.000 Kč (Ing. R. P.) měl žalovaný vyslechnout žalobcem navržené svědky, a protože tak neučinil, požaduje vyslechnout PharmDr. I. H. a Ing. R. P. Jejich výpovědi mají přinést vysvětlení, jaké činnosti společnost IML poskytla v roce 2013 žalobci a u Ing. R. P. by soud zjistil, jaký audit v roce 2013 poskytl žalobci. Taktéž požaduje vyslechnout účetní M. R., přičemž její výpověď má potvrdit, že pohledávka (ONE Develop) patří k roku 2015, nikoliv k posuzovanému období, tj. roku 2013.
79. Již v průběhu daňového řízení bylo správcem daně, jakož i žalovaným, dostatečně odůvodněno, z jakých důvodů lze považovat výpovědi těchto osob za nadbytečné.
80. Co se týče Ing. R. P., jeho výslech byl vyhodnocen jako nadbytečný z důvodu absence listinných důkazů. Jelikož daňový subjekt nepředložil smlouvu o poskytování poradenství, rozpis služeb ani žádné další důkazní prostředky, přijaté faktury, doklad o úhradě předmětných částek, zprávy auditora za předmětná zdaňovací období, neprokázal smysl provádění auditu ani jeho výsledek. Zdejší soud uzavírá, že tomuto posouzení nemá co vytknout a dodává, že absence uvedených listinných důkazů nemohla být nahrazena svědeckou výpovědí.

81. Co se týče PharmDr. I. H., její výsledek byl vyhodnocen jako nadbytečný rovněž z důvodu absence listinných důkazů. Správce daně v rámci daňové kontroly uzavřel, že z žádného předloženého důkazního prostředku nevyplývá žádná konkrétní informace a aktivita společnosti IML ve vztahu k žalobci a v přímé návaznosti na činnosti asociace. I toto posouzení soud aprobejuje a dodává, že absence listinných důkazů nemohla být nahrazena svědeckou výpovědí.
82. Co se týče M. R., je nutné konstatovat, že na základě rekapitulace postupu správce daně 34. – 37. napadeného rozhodnutí bylo prokázáno, že pohledávka dne 7. července 2013 vznikla a současně 31. prosince 2013 existovala, tudíž výnos z náhrady škody se věcně i časově týká roku 2013 a na této skutečnosti nemůže případná výpověď svědka ničeho změnit.
83. Správcem daně zjištěný skutkový stav soud považuje za zcela dostatečný pro rozhodnutí ve věci samé. Na základě výše uvedeného soud shledal námitku týkající se výsledku svědků jako nedůvodnou, taktéž z výše uvedených důvodů nepřistoupil k provedení výsledků těchto osob.

VII. Shrnutí a náklady řízení

84. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo Odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
85. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 22. června 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu