



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Deltasys, s.r.o.**, IČ 27661903, se sídlem Loosova 335/12, Brno, zast. Mgr. Michalou Tůmovou, advokátkou, se sídlem Purkyňova 3091/97c, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2020, č. j. 6948/20/5200-11432-807689, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 6. 2021, č. j. 31 Af 26/2020 - 65,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 6. 2021, č. j. 31 Af 26/2020 - 65, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 2. 2020, č. j. 6948/20/5200-11432-807689, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. V řízeních o kasační stížnosti a o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 2. 2020, č. j. 6948/20/5200-11432-807689, **je** žalovaný **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 28.570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky Mgr. Michaly Tůmové.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 2. 2020, č. j. 6948/20/5200-11432-807689, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 6. 2019,

č. j. 3185985/19/3003-52523-711216, kterým byla podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 1.708.100 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 341.620 Kč.

[2]Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 22. 6. 2021, č. j. 31 Af 26/2020 - 65, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku se krajský soud nejprve zabýval otázkou zvýšení základu daně podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů o nezdaněné výnosy za přijatou náhradu škody ve výši 5.040.000 Kč od společnosti ONE Develop s.r.o. (dále jen „společnost ONE Develop“). Odkázal nejprve na odbornou literaturu, podle níž míře precizace žalobního bodu odpovídá úroveň jeho vypořádání krajským soudem. Vzhledem k pouhé obecné formulaci předmětného žalobního bodu jej proto krajský soud vypořádal pouze obecně. V této souvislosti dále odkázal na relevantní právní úpravu definovanou zejména v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a na České účetní standardy, podle nichž mají daňové subjekty povinnost účtovat. Na zmíněné účetní povinnosti pak navazují ustanovení zákona o daních z příjmů, podle nichž jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, přičemž se podle relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu musí jednat o příjem skutečný, nikoli fiktivní.

[4]V posuzovaném případě přitom správce daně zjistil, že žalobkyně dne 27. 6. 2013 zaúčtovala do Výnosů souvztažných s účtem Jiné pohledávky částku 5.040.000 Kč. Uvedený účetní případ však byl dne 31. 12. 2013 odúčtován interním dokladem z výnosů i pohledávek, v důsledku čehož nebyl zahrnut do daňového přiznání žalobkyně. Na výzvu správce daně pak společnost ONE Develop předložila řadu důkazů, z nichž vyplývalo zaúčtování závazku vůči žalobkyni ve výši 5.040.000 Kč ke dni 7. 7. 2013, dále zaúčtování pohledávky společnosti ONE Develop vůči žalobkyni vzniklé z důvodu neuzavření kupní smlouvy ze dne 1. 7. 2015 a postoupení pohledávky předmětné společnosti vůči žalobkyni z náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč na společnost Klerium real s.r.o. (dále jen „společnost Klerium“) včetně souvisejícího odpisu pohledávky. Z uvedeného podle krajského soudu vyplývá, že v roce 2015 se z blíže nezjištěných důvodů z pohledávky žalobkyně vůči společnosti ONE Develop z titulu náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč stal závazek vůči zmíněné společnosti. Žalobkyně přitom nebyla schopna popsanou situaci na výzvu správce daně přesvědčivě vysvětlit, nýbrž pouze předložila další dokumenty, z nichž vyplynulo, že dne 1. 7. 2015 se společností ONE Develop uzavřela dohoda o rozvázání smlouvy o budoucí kupní smlouvě a dohodu o úhradě dluhu.

[5]Z nově předložených důkazů proto krajský soud vyvodil, že žalobkyně uzavřela se společností ONE Develop dne 1. 7. 2010 smlouvu o smlouvě budoucí na nákup pozemku za cenu 5.040.000 Kč, přičemž na základě usnesení o schválení soudního smíru ze dne 27. 6. 2013 měla společnost ONE Develop žalobkyni uhradit částku odpovídající smluvené ceně pozemku. Kupní smlouva však uzavřena nebyla, žalobkyni tak zůstala její pohledávka z titulu náhrady škody, přičemž na uvedeném nemůže ničeho změnit ani předložená dohoda o úhradě dluhu ze dne 3. 9. 2014 a prohlášení o postoupení pohledávky ze dne 1. 7.

pokračování

2015. Jinak řečeno podle krajského soudu z žalobkyní a společností ONE Develop předložených důkazů vyplývá, že pro odúčtování pohledávky z titulu náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč dne 31. 12. 2013 neměla žalobkyně relevantní důvod. Dnem uskutečnění účetního případu přitom v posuzovaném případě byl den 7. 7. 2013, tj. nabytí právní moci usnesení o soudním smíru. Správce daně pak prokázal vznik pohledávky žalobkyně a její existenci ke dni 31. 12. 2013, přičemž výnos z dohodnuté náhrady škody se časově i věcně týkal roku 2013, další doložené skutečnosti z roku 2015 tak žalovaný správně vyhodnotil jako irelevantní. Krajský soud proto uzavřel, že správce daně správně zahrnul předmětnou částku do základu daně za zdaňovací období roku 2013 podle § 18 odst. 1 a § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů.

[6]Krajský soud dále opětovně odkázal na odbornou literaturu, podle níž míře precizace žalobního bodu odpovídá úroveň jeho vypořádání krajským soudem, a dále na relevantní právní úpravu ohledně daňově uplatnitelných nákladů a rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, přičemž v této souvislosti odkázal rovněž na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Ve vztahu k deklarovaným službám od M. L. za celkovou částku ve výši 3.616.580 Kč konstatoval, že žalobkyně v daňovém řízení předložila přijaté faktury na marketingové služby poskytnuté zmíněným dodavatelem v 1. a 2. čtvrtletí roku 2013 na částky ve výši 878.390 Kč a dva interní doklady na částky ve výši 929.900 Kč. Na výzvu správce daně dále předložila smlouvu o poskytování služeb ze dne 18. 12. 2012, tři studie, přehledy činností, dohodu o odměně a výpisy z bankovního účtu. I po předložení nových dokladů však správci daně setrvaly pochybnosti o souvislosti poskytnutých služeb žalobkyni předmětným dodavatelem s předmětem její podnikatelské činnosti. Popsanou pochybnost pak nevyvrátily ani přehledy činností, z nichž nevyplývají žádné podrobnosti ohledně poskytnutých služeb žalobkyni M. L. i souvisejících skutečností. Správci daně současně nebylo zřejmé, jakých příjmů žalobkyně vynaložením předmětných nákladů dosáhla.

[7]Ze svědecké výpovědi dodavatele M. L. pak bylo zřejmé, že jeho činnost měla žalobkyni připravit na obchodování se zahraničím, přičemž její výstupy a prezentace business plánu byly prezentovány ústně bez písemného výstupu na jednáních s žalobkyní. Studiemi, které podle žalobkyně prokazovaly konkrétní obsah činností M. L., se správce daně zabýval již ve zprávě o daňové kontrole, v níž dospěl k závěru, že jeho pochybnosti nebyly rozptýleny. Nadto nebylo možné rozklíčovat, jak zde uvedené částky souvisely s přehledy úkonů uvedenými u těchto částek, ani skutečný důvod rozporů mezi souhrnnou částkou za poskytnuté úkony a smluvně stanovenou odměnou. Podle krajského soudu tak správce daně přesvědčivě formuloval své pochybnosti ohledně služeb poskytnutých M. L., přičemž žalobkyně tyto pochybnosti nevyvrátila předložením dalších důkazů ani svědeckou výpovědí zmíněného dodavatele. S ohledem na obecnost předmětné námitky krajský soud uzavřel, že žalobkyně neprokázala faktické zrealizování deklarovaných služeb od M. L., a tedy ani daňovou relevanci nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v celkové výši 3.616.580 Kč. Správce daně proto správně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 téhož zákona zvýšil základ daně z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období roku 2013.

[8]Ve vztahu k deklarováním službám od společnosti IML spol. s r. o. (dále jen „společnost IML“) ve výši 237.419,16 Kč krajský soud konstatoval, že je žalobkyně zaúčtovala na základě přijatých faktur za poskytnutí služeb Asociace evropských distributorů léčiv, které dále nespecifikovala. Správci daně proto vznikly pochybnosti ohledně skutečného realizování deklarováných služeb, včetně jejich konkrétního obsahu a výsledků. Žalobkyně předložila zakladatelskou smlouvu zájmového sdružení právnických osob AEDL (dále jen „sdružení AEDL“) ze dne 18. 10. 2012, smlouvu se společností IML o vzájemné spolupráci a záznam z pracovní porady sdružení AEDL. Zároveň navrhla výslech jednatelky společnosti IML Pharm.Dr. Ivy Hlaváčové, který měl prokázat, že fakturované částky odpovídaly poplatkům za členství ve sdružení AEDL a že za tyto platby poskytovala společnost IML žalobkyni veškeré poznatky z pracovních porad zmíněného sdružení. Na výzvu správce daně společnost IML předložila písemné vyjádření její jednatelky, fakturu odpovídající podílu společnosti IML na nákladech sdružení AEDL ve výši 250.000 Kč a ročnímu členskému příspěvku ve výši 20.000 Kč a doklad od EAEPK na částku ve výši 7.933,33 EUR za účast na valném shromáždění AEDL v Madridu v březnu 2013.

[9]Podle krajského soudu správce daně na základě předložených důkazů následně formuloval pochybnost o skutečném obsahu služeb poskytnutých společností IML, jelikož neobdržel žádné písemné podklady či dokumenty vztahující se k předmětu závazku společnosti IML poskytovat žalobkyni informace získané v rámci členství v asociaci. Nebylo současně zřejmé, proč žalobkyně za popsané služby zaplatila, pokud se předmětných akcí sdružení AEDL účastnila sama. V posuzovaném případě tak žalobkyně přesvědčivě neidentifikovala přínos vynaloženého nákladu na služby od společnosti IML v celkové výši 237.419,16 Kč v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti správce daně i žalovaný správně vyhodnotili navržený výslech jednatelky společnosti IML jako nadbytečný. Krajský soud uzavřel, že správce daně přesvědčivě formuloval své pochybnosti ohledně deklarováných služeb, přičemž řádně odůvodnil, proč ani předložením dalších důkazů žalobkyně popsané pochybnosti nevyvrátila. Správně tak podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů zvýšil základ daně z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období roku 2013.

[10]Co se týče deklarováných služeb od Ing. R. P. ve výši 96.000 Kč, v posuzovaném případě bylo podle krajského soudu zřejmé, že žalobkyně zaúčtovala do svých nákladů dvěma interními doklady náklady na služby spočívající v odborném poradenství. K výzvě správce daně žalobkyně předložila nepodepsané písemné prohlášení zmíněného dodavatele, podle něhož v roce 2013 provedl audit jejího účetnictví za období let 2010 a 2011, vystavil následně zprávu auditora a vyfakturoval sjednanou odměnu. Zároveň navrhla výslech Ing. R. P. Správci daně tak vznikly pochybnosti ohledně skutečného dodání předmětných služeb, jelikož žalobkyně nepředložila žádné konkrétní písemné doklady prokazující jejich uskutečnění; navržený výslech tak vyhodnotil jako nadbytečný. Žalobkyně následně předložila faktury za provedení auditů účetních závěrek za roky 2010 a 2011. V posuzovaném případě je však zřejmé, že účetní závěrka za rok 2010 vznikla dne 20. 6. 2011, dne 31. 7. 2011 došla na soud a dne 20. 8. 2012 byla zveřejněna. Účetní závěrka za rok 2011 pak vznikla dne 13. 6. 2012, dne 16. 12. 2012 došla na soud a dne 19. 1. 2015 byla zveřejněna. Pokud tak byly oba audity provedeny v říjnu 2013, ve vztahu k účetní závěrce za rok 2010 by byl proveden až po jejím zveřejnění, což je v rozporu s ustanoveními

pokračování

zákona o účetnictví. Nadto oba náklady postrádají věcnou a časovou souvislost se zdaňovacím obdobím roku 2013. Žádná písemná zpráva auditora ani jiné podklady však žalobkyně v daňovém řízení nepředložila. Krajský soud konstatoval, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění služeb od Ing. R. P., respektive daňovou relevanci nákladů v celkové výši 96.000 Kč. Správce daně a žalovaný tak správně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů zvýšili základ daně z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období roku 2013.

[11] K námitce žalobkyně, že žalovaný nesprávně zahrnul nerealizované kurzové rozdíly z přepočtu EUR na Kč u plateb za služby od M. L. do základu daně, krajský soud konstatoval, že ačkoli není povinností žalobkyně uplatnit obsahově shodnou námitku v odvolání proti napadenému rozhodnutí žalovaného, jinou otázkou je možnost procesní úspěšnosti takové námítky uplatněné až v žalobě proti předmětnému rozhodnutí. Dále uvedl, že žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54, není na posuzovanou věc přílehlavý, neboť spornou byla v uvedeném případě daňová účinnost nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud přitom v odkazované věci dospěl k závěru, že by posuzované náklady měly být uznány jako daňově účinné, přičemž logickým důsledkem takového závěru byla povinnost správního orgánu zabývat se rovněž otázkou kurzových rozdílů. V nyní posuzovaném případě však žalobkyně neprokázala, že byly deklarované služby od M. L. skutečně realizovány. Jelikož se tak nejednalo o daňově účinné náklady, nebylo možné ani zkoumat, zdali k realizaci příjmů či vzniku výdaje formou kurzových rozdílů došlo, či nikoli. Žalobkyně ostatně k otázce kurzových rozdílů nic konkrétního neuvedla, neidentifikovala zisk či ztrátu, ani jakými doklady mělo být o těchto skutečnostech účtováno. Neodstranila ani rozpory ohledně smluvních a fakturovaných cen předmětnému dodavateli, a proto posuzování otázky kurzových rozdílů nebylo v posuzovaném případě na místě.

[12] Krajský soud ve vztahu k namítané nezákonnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu neprovedení navržených výslechů svědků konstatoval, že výslech Ing. R. P. byl vyhodnocen jako nadbytečný. Žalobkyně totiž nepředložila žádné listinné důkazy, jimiž by přesvědčivě prokázala faktickou realizaci deklarovaných služeb. Absenci listinných důkazů nemohla nahradit svědeckou výpovědí. Obdobně tomu bylo i v případě navrženého výslechu Pharm.Dr. I. H. Co se týče navrženého výslechu M. R., správce daně i žalovaný dospěli správně k závěru, že předmětná pohledávka žalobkyně ke dni 31. 12. 2013 existovala, přičemž na této skutečnosti nemohla případná svědecká výpověď ničeho změnit.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[13] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž konkrétně neoznačila důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[14] V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, ve vztahu ke zvýšení základu daně o nezdaněné výnosy za přijatou náhradu škody ve výši 5.040.000 Kč od společnosti ONE Develop namítla, že účetní M. R. musela mít nějaký

důvod pro odúčtování pohledávky z náhrady škody dne 31. 12. 2013. Proto krajskému soudu navrhovala provedení jejího výsledku, který měl prokázat, z jakých důvodů neměla být pohledávka stěžovatelky zaúčtována v roce 2013 ve výnosech, v důsledku čehož neměla patřit do zdanitelných příjmů. Takový výsledek nebylo vzhledem k uvedenému možné považovat za nadbytečný. Bez provedení navrženého výsledku je tak závěr krajského soudu o správnosti postupu správce daně a žalovaného předčasný.

[15] Co se týče navržených výsledků jednatelky společnosti IML Pharm.Dr. Ivy Hlaváčové a dodavatele auditů účetních závěrek Ing. R. P., stěžovatelka konstatovala, že o nadbytečnost svědeckých výpovědí jde tehdy, bylo-li již určité tvrzení, k němuž se navržené výsledky svědků vztahovaly, bez důvodných pochybností prokázáno. V posuzovaném případě však taková situace nenastala. Správce daně i žalovaný totiž stěžovatelce vytkli, že neprokázala faktické uskutečnění deklarovaných služeb poskytnutých společností IML a Ing. R. P., zároveň však neprokázali, že by o daňové náklady nešlo. Skutkový stav tak v této souvislosti nebyl dostatečně daňovými orgány zjištěn. Svědecké výpovědi mohly naopak osvědčit, zda byly posuzované služby skutečně realizovány a v jaké hodnotě, čímž by stěžovatelka mohla prokázat daňovou účinnost nákladů na předmětné služby ve výši 237.419,16 Kč a 96.000 Kč. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že by navrženými svědeckými výpověďmi nebylo v posuzovaném případě prokázáno nic nového nad rámec již učiněných skutkových zjištění, byl takový závěr předčasný a v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 - 68, nezákonný. Stěžovatelka proto konstatovala, že oba navržené svědky měl krajský soud vyslechnout, přičemž jednatelce společnosti IML Pharm.Dr. Ivy Hlaváčové měl položit otázky ohledně služeb poskytnutých předmětnou společností stěžovatelce v roce 2013 a dodavatele Ing. R. P. se měl dotázat, jaký audit stěžovatelce v roce 2013 poskytl. Vzhledem k tomu, že krajský soud jejím návrhům nevyhověl, nebyl v posuzovaném případě dostatečně zjištěn skutkový stav věci a ke stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2013 došlo na základě neúplných skutkových zjištění.

[16] Na rozdíl od předešlých deklarovaných služeb byl v případě služeb poskytnutých M. L. výsledek správcem daně řádně proveden. Stěžovatelka proto uvedla, že skutková zjištění byla v této souvislosti učiněna dostatečně, a proto zbývá posoudit, zdali žalovaný a krajský soud předmětnou výpověď správně zhodnotili. Odkázala dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, ve vztahu k daňově účinným nákladům a konstatovala, že žalovaný ani krajský soud z výpovědi svědka M. L. nevyvodili správné závěry. V této souvislosti citovala z jeho výpovědi a konstatovala, že ani ve spojení s ostatními důkazy nevyznívá v její neprospěch. Mezi náklady a zdanitelným příjmem totiž sice musí existovat vzájemná věcná souvislost, ale vynaložené náklady se nemusí reálně projevit v jejich zdanitelných příjmech. Musí se pouze jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Nakoupené služby od dodavatele M. L. současně stěžovatelka využila k naplňování jejího konkrétního farmaceutického záměru, k jehož dosažení vynaložila úsilí. Uvedené pak potvrdili zmíněný dodavatel v jeho výpovědi i ostatní předložené důkazy. Daňovou účinnost nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v celkové výši 3.616.580 Kč tak řádně prokázala.

[17] Stěžovatelka dále namítla, že v žalobě proti rozhodnutí žalovaného jasně uvedla, že cena za služby od M. L. byla uvedena v eurech. Žalovaný však nijak nezohlednil,

pokračování

že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, č. 2626/2012 Sb. NSS, se nerealizované kurzové rozdíly z přepočtu z EUR na Kč nezahrnují do základu daně. Žalovaný v daňovém řízení akceptoval její účetnictví, avšak o nerealizované kurzové rozdíly neupravil základ daně. Nadto je zřejmé, že v průběhu daňové kontroly správce daně posuzoval všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Povinnost účtovat o realizovaných a nerealizovaných kurzových rozdílech z přeceňování cizoměnových závazků přitom vyplývala z § 24 odst. 6 a odst. 7 zákona o účetnictví a § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro podnikatele, a dále z čl. 006 a čl. 019 Českých účetních standardů pro účetní jednotky. Z účetnictví žalovaný zjistil, že o realizovaných a nerealizovaných kurzových rozdílech v souladu s výše vyjmenovanými právními předpisy bylo účtováno na účtech účtové skupiny 56 Finanční náklady a 66 Finanční výnosy. Ze zprávy o daňové kontrole žalovaný dále zjistil, v jaké výši byla doměřena daň, a že o nerealizované kurzové rozdíly nebyl základ daně upraven, respektive při posuzování řádku 10 daňového přiznání přezkoumal výsledek hospodaření z účetnictví a neshledal žádné pochybení. Prostřednictvím zmíněného řádku 10 pak byly realizované a nerealizované kurzové rozdíly zahrnuty do základu daně stěžovatelky.

[18] V této souvislosti dále stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54, který se týkal shodné situace. Podle citovaného rozsudku krajský soud v případě, kdy usoudil, že stěžovatelka neuvedla k jejímu žalobnímu bodu ohledně kurzových rozdílů nic konkrétního, ji měl vyzvat k doplnění žalobní argumentace. Krajský soud však v posuzovaném případě dovodil, že zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu není na věc stěžovatelky přílehlavý, jelikož neprokázala faktické uskutečnění služeb od M. L. V opačném případě by podle stěžovatelky její námitce ohledně kurzových rozdílů přisvědčil. Podle citovaného rozsudku však platí, že mezi otázkou samotné účinnosti daňových nákladů a otázkou souvisejících kurzových rozdílů není žádný vztah. Jinými slovy by Nejvyšší správní soud rozhodl v odkazovaném případě stejně i tehdy, kdyby daňový subjekt neprokázal daňovou účinnost jeho deklarovaných nákladů, což ostatně odpovídá pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-6, podle něhož se kurzové rozdíly uplatňují bez vazby na daňový či nedaňový základ daně, z něhož vznikly. Uvedené potvrdila rovněž dřívější judikatura krajského soudu, na niž stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala. Na základě výše uvedeného měl krajský soud přisvědčit námitce stěžovatelky ohledně nerealizovaných kurzových rozdílech bez ohledu na to, jak vyhodnotil její námitku o daňové účinnosti nákladů za služby od M. L.

[19] Ve vztahu k absenci listinných důkazů, na kterou odkazoval žalovaný i krajský soud v souvislosti s tvrzenou nadbytečností výslechu svědků Pharm.Dr. Ivy Hlaváčové, Ing. R. P. a potažmo i M. R., stěžovatelka konstatovala, že na rozdíl od daně z přidané hodnoty v případě daně z příjmů právnických osob nestanoví právní předpisy za účelem prokázání daňové účinnosti nákladů daňovému subjektu povinnost předložit daňový doklad. Současně daňový řád nepřikládá žádnému z důkazů předložených v daňovém řízení prioritu, naopak důkazem může být cokoli, co není získáno v rozporu se zákonem a lze tím prokázat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Podle § 93 odst. 1 a § 8 odst. 1 daňového řádu není vyloučeno, aby byly rozhodné skutečnosti zjištěny na základě

svědecké výpovědi. Závěr krajského soudu o nadbytečnosti navržených výsledků svědků tak byl vzhledem k uvedenému předčasný. Při nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci je totiž závěr o nadbytečnosti konkrétního důkazu až součástí vyhodnocení provedených důkazů. V této souvislosti stěžovatelka dále odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, a konstatovala, že právě svědecká výpověď Marie Rafajové mohla osvětlit důvod pro odúčtování předmětné pohledávky z titulu náhrady škody dne 31. 12. 2013. Stejně tomu tak bylo v případě navržených výsledků svědků Pharm.Dr. Ivy Hlaváčové a Ing. R. P. Stěžovatelka uzavřela, že žalovaný i krajský soud postupovali nesprávně, pokud neprovedli navržené výsledky svědků, a to zejména s ohledem na skutečnost, že by předmětné výpovědi mohly vyvrátit jejich skutkovou verzi případu.

[20] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve poukázal na „šablonovitost“ kasační stížnosti i skutečnost, že neobsahuje prakticky žádné námitky proti rozsudku krajského soudu, nýbrž opakuje argumentaci uvedenou již v žalobě a v odvolání. Stěžovatelka však byla povinna brojit zejména proti závěrům krajského soudu formulovaným v napadeném rozsudku. Dále se žalovaný věnoval obsahové kvalitě kasační stížnosti s tím, že stěžovatelka není oprávněna totožnou argumentaci pouze s formální záměnou několika slov uplatnit i v kasační stížnosti. V posuzovaném případě přitom stěžovatelka provedla pouze kosmetické změny jejích dříve uplatněných námitek spočívající v záměně či doplnění některých slov či větných konstrukcí, shoda textu kasační stížnosti s žalobou je však extrémní. Žalovaný zdůraznil rovněž roli advokátky stěžovatelky jako odbornice, která měla zajistit odpovídající úroveň kvality kasačních námitek a následného přezkumu napadeného rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem. Stěžovatelka však v kasační stížnosti pouze zopakovala její námitky spočívající zejména v nesouhlasu se závěry žalovaného, a to bez odpovídající reakce na konkrétní závěry krajského soudu.

[22] Ve vztahu k námitce stěžovatelky ohledně navýšení zdanitelných příjmů vztahujících se k pohledávce z titulu náhrady škody vůči společnosti ONE Develop žalovaný nejprve odkázal na odst. 25 až 40 rozsudku krajského soudu, s jehož odůvodněním se ztotožnil. Doplnil, že dnem uskutečnění účetního případu byl v posuzovaném případě den 7. 7. 2013, tj. den nabytí právní moci usnesení o schválení soudního smíru. Stěžovatelka však dne 31. 12. 2013 zmíněnou pohledávku i výnos odúčtovala, neuvedla je v účetních výkazech a výnos nezahrnula do základu daně, čímž porušila účetní i daňové předpisy a nadto tak učinila bez jakéhokoli relevantního účetního dokladu. Uvedené skutkové okolnosti případu i vyjádření stěžovatelky tak bezesporu potvrzují, že předmětná pohledávka časově a věcně související se zdaňovacím obdobím roku 2013 vznikla a existovala až ke dni 31. 12. 2013. Žalovaný dále nesouhlasil se stěžovatelkou, že postup krajského soudu, kterým odmítl provést navrženou svědeckou výpověď M. R. a vyhodnotil ji jako nadbytečnou, byl nezákonný. Správní soudy totiž nejsou povinny provést všechny účastníky řízení navržené důkazy, pokud tuto skutečnost řádně odůvodní. Žalovaný v této souvislosti vysvětlil, kdy a za jakých podmínek lze odmítnout provést navržený důkaz, přičemž odkázal na relevantní judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Uzavřel, že krajský

pokračování

soud v odstavcích 82 a 83 odůvodnění rozsudku řádně vysvětlil, z jakých důvodů výslech M. R. neprovedl, přičemž tak nevybočil ze zákonných či judikatorních mezí.

[23] Žalovaný se zabýval dále podmínkami daňové účinnosti nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž v této souvislosti odkázal na relevantní judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Definoval rovněž vztah § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů s podmínkami daňové účinnosti vymezenými v odstavci prvním téhož ustanovení, přičemž dospěl k závěru, že právní úprava obsažená ve zmíněném odstavci druhém je úpravou zvláštní k odstavci prvnímu předmětného ustanovení a uplatní se v odlišných případech. Žalovaný dále nesouhlasil se stěžovatelkou, že na jedné straně správce daně neosvědčil listinné doklady za důkazy o vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, zároveň však neprokázal, že o daňové náklady nešlo. V této souvislosti odkázal na právní úpravu a judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene, přičemž zdůraznil, že není povinností správce daně prokázat, že účetnictví daňového subjektu je vedeno v rozporu se skutečností. Zároveň platí, že své výdaje musí daňový subjekt prokázat přesvědčivými tvrzeními a věrohodnými důkazy. Tvrdila-li stěžovatelka, že v případě plnění od společnosti IML a Ing. R. P. zůstal skutkový stav neobjasněn, žalovaný uvedl, že taková námitka postrádá jakékoli plausibilní tvrzení.

[24] Jde-li o služby poskytnuté stěžovatelce společností IML, krajský soud se jimi podle žalovaného v odstavcích 57 až 62 odůvodnění rozsudku řádně zabýval, přičemž dospěl k závěru, že ani k výzvám správce daně, v nichž přesvědčivě formuloval pochybnosti ohledně faktického uskutečnění těchto služeb, stěžovatelka předmětné pochybnosti nevyvrátila. Žalovaný v této souvislosti zopakoval rozhodná skutková zjištění, kterými se zabýval rovněž krajský soud, a dospěl ke správnému závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Krajský soud postupoval současně správně, pokud vzhledem ke skutkovým okolnostem případu označil navržený výslech jednatelky společnosti IML za nadbytečný. Obdobně tomu bylo rovněž v případě deklarovaného plnění, které stěžovatelce měl dodat Ing. R. P., přičemž v této souvislosti žalovaný odkázal na odstavce 63 až 71 odůvodnění rozsudku krajského soudu či na odůvodnění svého rozhodnutí.

[25] Ve vztahu ke službám od M. L. žalovaný konstatoval, že předložené důkazy ani svědecká výpověď neprokázaly uskutečnění deklarovaných činností, respektive že na jejich pořízení stěžovatelka vynaložila náklady v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Konkrétně nebylo zřejmé, o jaké práce se jednalo, zda byla fakticky naplněna uzavřená smlouva, ani rozsah plnění a výše odměny. Stěžovatelka současně obsahově neidentifikovala jediné přijaté plnění od jejího dodavatele. Jinak řečeno stěžovatelka neprokázala, že k poskytnutí služeb skutečně došlo, a to bez ohledu na její vynaložené úsilí za účelem dosažení zisku či konkrétní „farmaceutický záměr“. Předložila-li soudu písemnosti označené jako „Doklady o využití služeb od M. L. k naplňování farmaceutického záměru“, je zřejmé, že tak bez přesvědčivého důvodu neučinila již v daňovém řízení. Krajský soud rovněž řádně vysvětlil, z jakých důvodů neprovedl výslech Pharm.Dr. Ivy Hlaváčové a Ing. R. P.

[26] Námitku o nerealizovaných kurzových rozdílech pak stěžovatelka podle žalovaného uplatnila až v řízení před krajským soudem, přičemž poukázala zejména na rozpor závěrů krajského soudu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54, a jeho dřívější judikaturou. Jedná se však pouze o hypotetickou argumentaci s odkazem na nepřiléhavou judikaturu, což uvedl již krajský soud. Závěry stěžovatelky, že kurzové rozdíly nemají žádný vztah k plněním, z nichž vznikly, pak z uvedené judikatury ani odkazovaného pokynu Generálního finančního ředitelství nevyplývají. Předmětné argumenty ostatně nebyly uplatněny již v žalobě proti rozhodnutí žalovaného, a jsou proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné. Krajský soud však v posuzovaném případě správně konstatoval, že Nejvyšší správní soud v citované věci posoudil daňovou účinnost deklarovaných nákladů daňového subjektu odlišně, v důsledku čehož bylo nutné dodatečně posoudit rovněž otázku uplatnění kurzových rozdílů. Stěžovatelka však v posuzovaném případě neprokázala uskutečnění deklarovaných služeb, respektive nevyvrátila pochybnosti správce daně o daňové účinnosti odpovídajících nákladů. Nebylo tak možné zkoumat, zdali k realizaci příjmů či vzniku výdaje formou kurzových rozdílů došlo či nikoli. Nadto stěžovatelka ke kurzovým rozdílům nic konkrétního neuvedla. Žalovaný proto uzavřel, že správce daně postupoval správně, pokud v tomto směru zvýšil základ daně.

[27] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[28] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného konstatovala, že po krajském soudu žádala výslech M. R. za účelem objasnění skutečného důvodu odúčtování pohledávky z náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč dne 31. 12. 2013. Krajský soud předmětnému důkaznímu návrhu s odkazem na jeho nadbytečnost nevyhověl, přičemž stěžovatelka v kasační stížnosti proti takovým závěrům krajského soudu konkrétně brojila společně s odkazy na relevantní judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Kasační námitky se tak na rozdíl od žalobní argumentace soustředily na otázku tvrzené nadbytečnosti výslechu účetní.

[29] Stěžovatelka se dále vymezila proti závěrům žalovaného a krajského soudu, že absenci listinných důkazů nelze zhojit svědeckou výpovědí. Za situace, kdy skutkový stav nebyl řádně zjištěn, bylo v souladu s § 93 odst. 1 daňového řádu na místě skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně zjistit prostřednictvím navržených svědeckých výpovědí. V této souvislosti stěžovatelka v kasační stížnosti brojila proti údajné nadbytečnosti výslechu jednatelky společnosti IML a Ing. R. P. Pokud zároveň žalovaný i krajský soud uvedli, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění deklarovaných služeb, aniž by jejímu důkaznímu návrhu vyhověli, jednalo se o závěry zcela předčasné. Nadto není zřejmé, proč v případě navržených výslechů svědků nepostupovali žalovaný a krajský soud obdobně jako při výslechu M. L. Právě zmíněná svědecká výpověď totiž prokázala faktickou realizaci smluvně dohodnutých služeb, jejich rozsah i výši odměny. Krajský soud proto dospěl k nesprávnému závěru o neprokázání daňové účinnosti předmětných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[30] Ve vztahu k námitce ohledně kurzových rozdílů stěžovatelka uvedla, že krajský soud ji posoudil a vyhodnotil, jako taková tak nebyla nedostatečně formulovaná či příliš obecná. V opačném případě ji měl vyzvat k doplnění. Dále konstatovala, že Nejvyšší správní soud by v rozsudku ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54, dospěl k obdobným závěrům

pokračování

ohledně nerealizovaných kurzových rozdílů i v případě, kdy by daňovou účinnost odpovídajících nákladů daňového subjektu neuznal. Neuplatnila-li stěžovatelka argumenty ohledně absence vzájemného vztahu kurzových rozdílů a souvisejících nákladů, bylo tomu tak proto, že je do řízení vnesl až krajský soud, na jehož závěry v kasační stížnosti reagovala. Zdůraznila, že z pokynu Generálního finančního ředitelství GFR-D-6 vyplývá právě zmíněná absence vazby kurzového rozdílu a daňového nákladu, což potvrdil krajský soud v jeho dřívější judikatuře. V citovaných případech byly kurzové rozdíly v základech daně daňových subjektů ponechány, ačkoli odpovídající náklady nebyly správcem daně za daňové náklady uznány a byly ze základů daně vyloučeny. Na základě uvedených závěrů měl žalovaný nerealizované kurzové rozdíly vztahující se k nákladům na služby od M. L. vyloučit ze základu daně.

[31] V dalším doplnění repliky k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že důvodem odúčtování pohledávky z titulu náhrady škody její účetní Marií Rafajovou dne 31. 12. 2013 mohla být skutečnost, že předmětná pohledávka nebyla postavena na jisto, jelikož do výnosů se pohledávky zahrnují až v okamžiku jejich jistoty či vysoké pravděpodobnosti. Shodný názor žalovaný formuloval v seznámení se zjištěnými skutečnostmi v jiné daňové věci odlišného daňového subjektu, které stěžovatelka přiložila a citovala z odstavce 45 jeho odůvodnění. Z uvedeného vyplývá, že v případě nejistoty výnosu či nízké pravděpodobnosti výnosu z předmětné pohledávky mohlo být její odúčtování správné. Bez výsledku účetní však popsaný důvod nebylo možné zjistit a přispět tak k řádnému objasnění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně.

[32] Žalovaný v duplice k předchozím vyjádřením stěžovatelky konstatoval, že její kasační argumentace se koncentruje do nesouhlasu s neprovedením výsledků svědků. Takové námitky však nespĺňují požadavky na kvalitu kasační stížnosti. Stěžovatelka pak v kasační stížnosti nijak plausibilně nepolemizuje se závěry krajského soudu o nadbytečnosti výsledku M. R. Krajský soud správně neprovedl ani navržené výsledky svědků Ing. R. P. a Pharm.Dr. Ivy Hlaváčové, na jehož závěry žalovaný odkázal. S námitkou ohledně kurzových rozdílů se krajský soud vypořádal v odstavcích 72 až 77 odůvodnění jeho rozsudku, přičemž jeho postupu není čeho vytknout. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54, zopakoval žalovaný rovněž své závěry ohledně vztahu daňových nákladů a souvisejících kurzových rozdílů. Dále vymezil požadavky na odůvodnění kasační stížnosti v souvislosti s následným přezkumem rozhodnutí správního soudu. Konstatoval, že v případě, kdy bez objektivního důvodu stěžovatelka neuplatnila argumentaci o absenci vztahu daňových nákladů a souvisejících kurzových rozdílů již v žalobě proti rozhodnutí žalovaného, neměl krajský soud možnost předmětné námitky vypořádat, a proto jsou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné.

[33] Žalovaný zdůraznil, že kurzovní rozdíly nebyly předmětem daňové kontroly a příslušnou námitku uvedla stěžovatelka až v žalobě, přičemž v této souvislosti ani nedoplnila jakékoli podrobnosti či důkazy vztahující se k realizovaným či nerealizovaným kurzovým rozdílům. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, č. 2626/2012 Sb. NSS, je současně na stěžovatelce, aby v souladu s § 23 zákona o daních z příjmů řádně snižovala výsledky hospodaření z titulu nerealizovaných kurzových zisků a zároveň zvyšovala výsledky hospodaření z titulu nerealizovaných

kurzových ztrát. Dále je povinna takové „přidaňování“ a „oddaňování“ zajistit také v následujících obdobích. V posuzovaném případě nadto na rozdíl od věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 229/2018 správce daně nezkoumal žádné cizoměnové závazky či pohledávky a neměl k dispozici plné účetnictví stěžovatelky. Nešlo tak o situaci, kdy by konkrétní skutečnosti související s kurzovými rozdíly vyšly najevo jako sporné již v průběhu daňové kontroly. Správce daně ani žalovaný se tak jimi nemohli zabývat. Stěžovatelka předmětnou otázku vnesla až před krajským soudem, čímž se snažila přenést nalézací řízení až před správní soud. K odkazované předešlé judikatuře krajského soudu žalovaný konstatoval, že se vztahovala zejména k rozlišování tří druhů příjmů v případě provozování loterií, přičemž krajský soud v uvedených případech dospěl k závěru o daňové účinnosti deklarovaných nákladů. Obdobná situace však v nyní projednávané věci nenastala. S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný setrval na svém návrhu na zamítnutí kasační stížnosti.

[34] V dalším podání stěžovatelka zopakovala, že navržené svědecké výpovědi jednatelky společnosti IML a Ing. R. P. nepovažuje za nadbytečné a postup krajského soudu, který je odmítl provést, neodpovídá závěrům Nejvyššího správního soudu uvedeným v rozsudku ze dne 14. 12. 2021, č. j. 10 Afs 117/2021 - 50, jehož relevantní pasáže stěžovatelka následně citovala. Co se týče námitky kurzových rozdílů, stěžovatelka uvedla, že v řízení před krajským soudem ji zastupoval Ing. Radkem Lančíkem, který vystupoval rovněž v řízení vedeném u Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 229/2018, přičemž ani ve zmíněném případě nebylo podstatné, zda nerealizované kurzové rozdíly souvisí s daňovými náklady. Tomu odpovídal rovněž zcela shodný text žaloby, kterou stěžovatelka přiložila a citovala obdobné závěry obou krajských soudů pro srovnání podobnosti obou věcí.

[35] Ze strany 7 a 44 zprávy o daňové kontrole dále podle stěžovatelky vyplývá, že žalovaný o výši cizoměnových závazků věděl, čemuž odpovídají rovněž závěry krajského soudu formulované v odstavci 75 napadeného rozsudku. Proti předmětným závěrům brojila stěžovatelka v kasační stížnosti, její námitka tak není podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Ostatně nemohla ani dopředu při podání žaloby vědět, že bude krajský soud otázku vztahu daňových nákladů a souvisejících kurzových rozdílů posuzovat. Uvedenému odpovídá rovněž skutečnost, že dřívější zástupce stěžovatelky Ing. Radkem Lančíkem vystupoval rovněž v citovaných předchozích řízeních vedených krajským soudem, v nichž byly předmětem posuzování kurzové rozdíly, avšak ve zmíněných věcech krajský soud výše popsané otázky neřešil, a proto je stěžovatelka ani v nyní posuzované věci neočekávala. Stěžovatelka uzavřela, že v citovaných rozhodnutích dospěl krajský soud k závěru o vlastním osudu kurzových rozdílů bez ohledu na daňovou účinnost souvisejících nákladů.

[36] Žalovaný v reakci na poslední podání stěžovatelky uvedl, že skutkový stav byl v posuzovaném případě zjištěn dostatečně, přičemž stěžovatelkou odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2021, č. j. 10 Afs 117/2021 - 50, se týkal neprovedení důkazů z odlišných důvodů. Odkazovala-li stěžovatelka na shodný text žaloby podané ve věci vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 229/2018, žalovaný zdůraznil, že pouze na základě této skutečnosti nelze očekávat totožné závěry krajského soudu. Bez znalosti konkrétních skutkových okolností totiž oba případy nelze

pokračování

účinně srovnat. Kurzové rozdíly nebyly přezkoumávány v daňové kontrole a příslušnou námitku stěžovatelka uplatnila až v řízení před krajským soudem. S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný opětovně navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[37] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně neodkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 s. ř. s., z jejího obsahu však vyplývá, že rozsudek krajského soudu napadá z důvodů uvedených v písm. a) a b) předmětného ustanovení.

[38] Podle písm. a) zmíněného ustanovení kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*.

[39] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatelky, že na rozdíl od řízení o dani z přidané hodnoty není v případě řízení o dani z příjmů právnických osob povinností daňového subjektu předložit správci daně daňový doklad s určitými náležitostmi. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je možné „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečíst pro zjištění základu daně pouze ve výši prokázané poplatníkem bez jakýchkoli pochybností*.“ Důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů však nese daňový subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 - 28). I v případě daně z příjmů právnických osob tak 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*. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky zejména účetnictvím a daňovými doklady, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předloženy důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné (viz bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017 - 43, atd.). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že stěžovatelka měla povinnost nejprve řádně předložit její úplné písemné účetnictví a v případě pochybností správce daně doložit další důkazy prokazující její daňová tvrzení. I v řízení o dani z příjmů právnických osob tak stěžovatelku stíhalo břemeno tvrzení a břemeno důkazní, které lze prvotně splnit právě předložením úplného, průkazného a správného účetnictví.

[40] Stěžovatelka namítla, že její účetní M. R. musela mít konkrétní relevantní důvod pro odúčtování pohledávky z titulu náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč dne 31. 12. 2013 z výnosů. Takovým důvodem mohla být například nejistota výnosu či nízká pravděpodobnost výnosu z předmětné pohledávky, v důsledku čehož mohlo být její odúčtování účetní stěžovatelky správné. Za účelem objasnění tohoto důvodu měli žalovaný a krajský soud účetní stěžovatelky vyslechnout, přičemž popsany důkazní návrh nelze považovat za nadbytečný. Uvedené potvrzuje podle stěžovatelky skutečnost, že v případě deklarovaných služeb poskytnutých M. L. správce daně výslech řádně provedl.

[41] V posuzovaném případě je ze skutkových okolností případu zřejmé, že stěžovatelka dne 27. 6. 2013 zaúčtovala do Výnosů souvztažných s účtem Jiné pohledávky částku 5.040.000 Kč. Uvedený účetní případ však byl dne 31. 12. 2013 odúčtován interním dokladem z výnosů i pohledávek, v důsledku čehož nebyl zahrnut do daňového přiznání stěžovatelky. Na výzvu správce daně pak společnost ONE Develop předložila řadu důkazů, z nichž vyplývalo zaúčtování závazku vůči stěžovatelce ve výši 5.040.000 Kč ke dni 7. 7. 2013, dále zaúčtování pohledávky společnosti ONE Develop vůči stěžovatelce vzniklé z důvodu neuzavření kupní smlouvy ze dne 1. 7. 2015 a postoupení pohledávky vůči stěžovatelce z titulu náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč na společnost Klerium včetně souvisejícího odpisu pohledávky. Ze správních spisů je dále zřejmé, že stěžovatelka uzavřela se společností ONE Develop dne 1. 7. 2010 smlouvu o smlouvě budoucí na nákup pozemku za cenu 5.040.000 Kč, přičemž na základě soudního smíru ze dne 27. 6. 2013 měla společnost ONE Develop stěžovatelce uhradit částku odpovídající smluvené ceně pozemku. Kupní smlouva však uzavřena nebyla, stěžovatelce tak zůstala její pohledávka z titulu náhrady škody. Na uvedeném nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že v roce 2015 se z blíže nezjištěných důvodů z pohledávky stěžovatelky vůči společnosti ONE Develop z titulu náhrady škody ve výši 5.040.000 Kč stal závazek vůči zmíněné společnosti. Stěžovatelka přitom nebyla schopna popsanou situaci na výzvu správce daně přesvědčivě vysvětlit, nýbrž pouze předložila další dokumenty, z nichž vyplynulo, že dne 1. 7. 2015 se společností ONE Develop uzavřela dohoda o rozvázání smlouvy o budoucí kupní smlouvě a dohodu o úhradě dluhu mezi stěžovatelkou a předmětnou společností. Na pochybnosti správce daně pak nemohlo mít vliv ani v následujících letech uskutečněné postoupení pohledávek společnosti ONE Develop vůči stěžovatelce ani pohledávky stěžovatelky vůči společnosti ONE Develop na společnost Klerium.

[42] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009 - 97, č. 2089/2010 Sb. NSS, platí, že „výnosy představují ekonomický přínos pro danou účetní jednotku, přitom se účtuje již o samotném nároku (např. vzniku pohledávky za dodané zboží) bez ohledu na skutečnost, zda bude tento nárok nakonec uspokojen (kol. autorů. Účetnictví podnikatelů 2008. ASPI, Praha 2008, s. 450).“ Dnem právní moci usnesení o schválení soudního smíru tak došlo k vzniku pohledávky stěžovatelky z titulu náhrady škody, kterým realizovala svůj výnos, neboť jí vzniklo právo na její zaplacení. O výnosech se přitom podle § 3 odst. 1 *in fine* zákona o účetnictví účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

[43] Jde-li o námitku stěžovatelky ohledně neprovedení výslechu její účetní, Nejvyšší správní soud odkazuje na dřívější závěry formulované v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42, podle nichž platí, že „správce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz,

pokračování

jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci. Může odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.“ Z výše uvedeného tak vyplývá, že dne 7. 7. 2013 stěžovatelce vznikla pohledávka vůči společnosti ONE Develop z titulu náhrady škody, která představovala v souladu s účetními předpisy její výnos a kterou ostatně nejprve správně zaúčtovala. Předmětná pohledávka existovala rovněž ke dni 31. 12. 2013, kdy ji stěžovatelka nesprávně z jejích výnosů odúčtovala, aniž by správci daně prokázala jakékoli objektivní okolnosti, na základě nichž tak učinila. Zároveň neoznačila jakoukoli objektivní skutečnost, z níž dovozovala hypotetickou nejistotu či nízkou pravděpodobnost výnosu. Vzhledem k výše popsaným skutečnostem Nejvyšší správní soud konstatuje, že skutkový stav byl daňovými orgány zjištěn dostatečně, přičemž v takové situaci by již výsledk účetní stěžovatelky nemohl přinést žádných pro věc relevantních zjištění. Existovala-li totiž předmětná pohledávka i ke dni 31. 12. 2013 a stěžovatelka měla povinnost ji vést v jejím účetnictví jako výnos, postupovala nesprávně, pokud ji zmíněného dne bez dalšího odúčtovala. Nejvyšší správní soud proto uvedené námitce stěžovatelky nepřisvědčil.

[44] Stěžovatelka dále namítla, že žalovaný a krajský soud postupovali nesprávně, pokud neprovedli výsledky Pharm.Dr. Ivy Hlaváčové a Ing. R. P., resp. takové důkazní návrhy označili za nadbytečné. Konstatovala, že důkaz lze považovat za nadbytečný, pokud již byla skutečnost, k níž se předmětný důkazní návrh vztahuje, bez důvodných pochybností prokázána.

[45] Nejvyšší správní soud v této souvislosti souhlasí se stěžovatelkou, že provedení důkazu lze odmítnout pro nadbytečnost, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS). Neprovedení důkazu pro nadbytečnost jsou pak správní orgány i správní soudy povinny řádně odůvodnit. Nejvyšší správní soud však dále zdůrazňuje, že navrhuje-li stěžovatelka provedení svědecké výpovědi, musí svědka jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79). Jinými slovy je právě na stěžovatelce, aby specifikovala skutečnosti, jež mají být navrženým výsledkem svědka objasněny.

[46] Stěžovatelka dále namítla, že v posuzovaném případě výše popsaná situace nenastala, jelikož jí žalovaný i krajský soud vytkli, že neprokázala uskutečnění deklarovaných služeb poskytnutých společnostmi IML a Ing. R. P., zároveň jí však neumožnili uvedené sporné skutečnosti prokázat právě výpovědi svědků. Zdůraznila, že daňový řád nestanoví žádnou prioritu jednotlivých důkazních prostředků. V důsledku neprovedení navržených výsledků svědků tak nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, přičemž daň z příjmů právnických osob byla stanovena na základě neúplně zjištěných skutečností.

[47] Co se týče navrženého výsledku jednatelky společnosti IML Pharm.Dr. Ivy Hlaváčové, ze správních spisů je zřejmé, že v reakci na druhou výzvu k prokázání skutečností stěžovatelka předložila společné písemné vyjádření s jednatelkou společnosti IML. Z uvedeného prohlášení vyplývá, jakým způsobem a v jaké výši byla stěžovatelce

fakturována částka za sjednané služby, dále konkrétní obsah poskytnutých služeb spočívající ve sdílení veškerých informací získaných z členství ve sdružení AEDL a konečně rovněž náplň činností zmíněného sdružení. Stěžovatelka navrhla správci daně a následně i žalovanému a krajskému soudu provedení výslechu jednatelky společnosti IML za účelem prokázání uskutečnění deklarovaných služeb. Z předloženého písemného prohlášení je však zřejmé, že Pharm.Dr. Iva Hlaváčová již spolupráci se stěžovatelkou sama potvrdila, přičemž popsala obsah poskytnutých služeb i účast zástupců společnosti IML na pracovních poradách sdružení AEDL včetně jejich přínosu pro stěžovatelku.

[48] V případě navrženého výslechu Ing. R. P. stěžovatelka uvedla, že předmětná výpověď by prokázala, jakou činnost zmíněný auditor pro stěžovatelku vykonával a za co jí vystavil fakturu. Ze správních spisů je zřejmé, že v reakci na první výzvu k prokázání skutečností stěžovatelka předložila písemné prohlášení Ing. R. P., v němž uvedl, že v roce 2013 prováděl pro stěžovatelku audit účetních závěrek za roky 2010 a 2011, dále že na poskytnutí předmětných služeb se dohodl s jednatelem stěžovatelky, že při vyhotovování auditů postupoval podle pokynů Komory auditorů ČR a konečně že audity dokončil v plném rozsahu a vystavil příslušné zprávy, přičemž za popsané činnosti vyfakturoval sjednanou odměnu. Z předloženého písemného prohlášení je zřejmé, že sám Ing. R. P. potvrdil provedení deklarovaných auditů účetních závěrek stěžovatelky za roky 2010 a 2011.

[49] Podle stěžovatelky je dále v posuzovaném případě zřejmé, že krajský soud postupoval v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 - 68, a nálezem Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, pokud odmítl provést navržené svědecké výpovědi s ohledem na jejich nadbytečnost a takový závěr byl předčasný. Konkrétně pak namítla, že se měl při výslechu jednatelky společnosti IML dotázat na konkrétní obsah sjednaných služeb a Ing. R. P. jaké účetní závěrky v roce 2013 stěžovatelce poskytl. Zopakovala, že daňové orgány nepostupovaly konzistentně, pokud obdobně jako v případě M. L. neprovedly i předmětné důkazy.

[50] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval výše, provedení důkazu lze odmítnout pro nadbytečnost, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto. Stěžovatelka pak v kasační stížnosti konkrétně uvedla, na jaké skutečnosti se měl správce daně navržených svědků dotazovat. Jak však Nejvyšší správní soud již výše popsal, právě zmíněné skutečnosti uvedli předmětní svědci již v jejich písemných prohlášeních, které stěžovatelka předložila správci daně. Z výše uvedeného přitom vyplývá, že navrhovala-li stěžovatelka k prokázání obdobných skutečností provedení svědeckých výpovědí, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, co dalšího mohli jednatelka společnosti IML či Ing. R. P. v této souvislosti uvést a jaká nová zjištění do posuzovaného případu vnést. Zároveň nelze mít vzhledem ke skutkovým okolnostem případu za to, že by zmínění svědci své předchozí závěry popřeli.

[51] Předložila-li tak stěžovatelka písemné prohlášení Pharm.Dr. Ivy Hlaváčové, kterou daňové orgány i krajský soud řádně vyhodnotili jako důkaz a následně odmítl právě s odkazem na zmíněné prohlášení ve spojitosti s ostatními shromážděnými důkazy provést navržený výslech zmíněné svědkyně pro nadbytečnost, nelze takovému závěru ničeho vytknout. Pokud k obdobnému závěru dospěli rovněž v případě navržené svědecké

pokračování

výpovědi Ing. R. P., byl takový postup daňových orgánů i krajského soudu správný. Jinými slovy vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že skutečnosti, k jejichž prokázání navrhla výslechy zmíněných svědků, byly již předmětnými svědky konkrétně popsány v jejich písemných prohlášeních. Ani jimi se však stěžovatelce nepodařilo prokázat uskutečnění deklarovaných služeb od společnosti IML a Ing. R. P., a to s poukazem na další shora uvedená zjištění daňových orgánů, s nimiž se ztotožnil krajský soud a která nebyla v kasační stížnosti zpochybněna. Nejvyšší správní soud proto uvedené kasační námitce nepřisvědčil.

[52] Ve vztahu k výslechu svědka M. L. stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že žalovaný a krajský soud jeho výpověď vyhodnotili nesprávně, přičemž v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79. Dále citovala stěžejní pasáže jeho výpovědi, z nichž podle ní ve spojení s ostatními předloženými důkazy vyplývá, že v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů řádně prokázala daňovou účinnost nákladů vynaložených na služby poskytnuté M. L. Doplnila, že předmětná výpověď v souhrnu s ostatními důkazy nevyplývá v její neprospěch. Mezi výdaji a příjmy ostatně nemusí existovat věcná souvislost, prokáže-li, že deklarované výdaje vynaložila za účelem dosažení příjmů vedených konkrétním farmaceutickým cílem, k jehož dosažení prokazatelně vynaložila úsilí.

[53] Žalovaný a krajský soud konstatovali, že ani na základě výslechu svědka M. L. se stěžovatelce nepodařilo prokázat faktické uskutečnění služeb deklarovaných v daňovém přiznání. Konkrétně žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že stěžovatelka neprokázala konkrétní obsah jednotlivých plnění ani k jakému účelu byla použita, přičemž nedoložila jejich jakýkoli hmotný výstup. Pokud stěžovatelka dále předložila marketingové studie, neprokázala jejich věcnou a časovou souvislost s předmětem sporného plnění. Stěžovatelka současně neprokázala, jaké byly její konkrétní požadavky na předmětné služby, o jaké konkrétní práce a jednání šlo, jaké byly jednotlivé výstupy sjednané spolupráce ani rozsah a výši odměny. Obsahově neidentifikovala ani jediné plnění poskytnuté M. L. Z předložených důkazů ani neplyne, co znamenala částka 8.000 EUR za dopravu, kdo kam jezdil, proč stěžovatelka platila za zrušené konzultace, kdo, komu, kdy a jak prezentoval SWOT analýzu a jaké příjmy měly být vynaložením předmětných nákladů získány.

[54] Správce daně dne 29. 4. 2019 vyslechl M. L., přičemž z jeho výpovědi vyplývají pro posuzovanou věc následující relevantní skutečnosti. Svědek vypověděl, že pro stěžovatelku v roce 2013 prováděl konzultace v oblasti farmaceutického trhu, kdy jeho hlavní náplní sjednaných činností byl výběr portfolia produktů, shromažďování kontaktů na importéry konkrétních produktů, vyhodnocení obecných rizik i rizik souvisejících s obchodními případy a následná doporučení pro další kontakt k uzavření obchodního případu. Dále sledoval budoucí nové výrobky farmaceutických firem a jejich zakomponování do úhradového systému sledovaných zemí. Pro stěžovatelku následně vyhledával vhodné produkty poptávané v rámci evropského nebo světového trhu, které by byly rovněž v České republice cenově efektivní.

[55] Hlavním účelem poskytnutých služeb tak mělo být pochopení zákonitostí fungování trhu s farmaceutickými produkty stěžovatelkou a na pilotních obchodních případech

demonstrování efektivnosti obchodování s konkrétními preparáty. Popsané činnosti a zjištění pak byly osobně konzultovány s jednatelem stěžovatelky, kdy docházelo k přepočtům jednotlivých vzorových případů a vyhledávání nových vhodných produktů na český trh. Při zpracovávání popsaných zájmových oblastí přitom svědek vycházel z desítek odborných materiálů, jako byly předložené marketingové studie, a to zejména za účelem jeho přípravy ke konkrétní práci se stěžovatelkou a interpretaci jejich nosných závěrů. Na otázku, zdali měl z popsaných konzultací s jednatelem stěžovatelky nějaké hmotné výstupy, svědek uvedl, že v některých případech bylo možné za takové materiály považovat seznamy vhodných léků, které však byly sestavovány třetími osobami na základě celosvětové poptávky, přičemž na základě uvedených seznamů svědek se stěžovatelkou sestavoval konkrétní doporučení, a to za účelem její budoucí orientace na trhu s farmaceutickými produkty. Jinak řečeno tzv. do složky si vzhledem k obsahu jeho činnosti svědek připravit nic nemohl, jelikož zmíněné seznamy následně se stěžovatelkou procházeli a vhodné produkty vybírali na základě jejich preferencí a úmyslů.

[56] Podle svědka tak konkrétní náplň jeho práce spočívala v nastudování podkladů, zejména z veřejně dostupných zdrojů na internetu, tj. především dat českých a zahraničních regulátorů, výstupů z odborných kongresů, materiálů z reexportních veletrhů apod., a to v souladu s cíli stěžovatelky spočívajícími v zamýšleném reexportu produktů do třetích zemí. Svědek se vyjádřil rovněž ke způsobu výpočtu odměny za sjednané služby, kdy na počátku spolupráce se stěžovatelkou si obě smluvní strany dohodly hodinovou sazbu, přičemž celkový počet odpracovaných hodin byl stěžovatelce vždy na konci příslušného kvartálu roku 2013 řádně předložen s rozepsanými hodinami přípravných prací a hodinami strávenými na osobních konzultacích. Cena v rozmezí plus mínus 5 % pak byla na začátku spolupráce stanovena jako určitý rozpočet, který nechtěla stěžovatelka překročit.

[57] K otázce správce daně, co znamenala částka 8.000 EUR za dopravu a kdo kam jezdil, svědek uvedl, že uvedená částka představovala paušální dohodnutou cenu za cestu za dopravu z místa bydliště svědka do České republiky. Dále konstatoval, že stěžovatelce fakturoval rovněž částky za zrušené konzultace, jelikož za tímto účelem měl již alokovan jeho čas, avšak z nejrůznějších jemu neznámých důvodů byly sjednané konzultace zrušeny přímo stěžovatelkou. Ve vztahu k prezentaci SWOT analýzy pak svědek uvedl, že ji osobně prezentoval jednatelem stěžovatelky v průběhu čtvrtého kvartálu roku 2013. Konkrétně prezentoval jednotlivé úrovně SWOT analýzy na základě celkové roční práce pro stěžovatelku. Svědek shrnul, že jeho práce pro stěžovatelku sloužila k její přípravě na budoucí samostatné obchodování s léky a získávání správných obchodních příležitostí. Uvedené potvrdila sama stěžovatelka, kdy konstatovala, že na základě služeb poskytnutých M. L. získala objednávku ve výši stovek milionů korun s očekávaným ziskem ve výši desítek milionů korun, který se však nakonec nerealizoval, což správci daně řádně doložila.

[58] Nejvyšší správní soud vzhledem k citovaným výpovědím svědka M. L. konstatuje, že se ke všem výše popsaným pochybnostem správce daně svědek v jeho výpovědi přesvědčivě a podrobně vyjádřil. Žalovaný ani krajský soud se však uvedenými skutečnostmi řádně nezabývali, přičemž nijak nepopřeli věrohodnost výpovědi svědka, ani konkrétně nevysvětlili, z jakých důvodů po provedení výslechu svědka M. L. nebyly pochybnosti správce daně ohledně faktického uskutečnění deklarovaných služeb rozptýleny.

pokračování

Z uvedeného je zřejmé, že závěry žalovaného ani krajského soudu neodpovídají skutkovým okolnostem případu, respektive nemají dostatečnou oporu ve shromážděném spisovém materiálu. V tomto směru byl tedy naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[59] Stěžovatelka konečně namítla, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, č. 2626/2012 Sb. NSS, se nerealizované kurzové rozdíly nezahrnují do základu daně. V posuzovaném případě přitom správce daně i žalovaný o existenci cizoměnového závazku vůči dodavateli stěžovatelky M. L. věděli, jelikož měli k dispozici její účetnictví, přičemž zároveň v daňové kontrole posuzovali všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, a to i čl. 10 daňového přiznání, jehož prostřednictvím byly nerealizované kurzové rozdíly zahrnuty do základu daně. Správce daně ani žalovaný však o nerealizované kurzové rozdíly základ daně stěžovatelky neupravili. Pokud zároveň měli společně s krajským soudem za to, že stěžovatelka v této souvislosti neuvedla nic konkrétního, měli ji v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54, vyzvat k doplnění jejího tvrzení. Stěžovatelka doplnila, že neexistuje vztah mezi daňovým nákladem a souvisejícím nerealizovaným kurzovým rozdílem, uplatňují se tak nezávisle na sobě, přičemž by však bylo nelogické, aby správce daně neuznal daňovou účinnost konkrétního nákladu stěžovatelky, avšak související nerealizovaný kurzový rozdíl ponechal v základu daně.

[60] Otázkou zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně daňového subjektu se Nejvyšší správní soud zabýval již v stěžovatelkou opakovaně odkazovaném rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, č. 2626/2013 Sb. NSS. Dospěl přitom k závěru, že nerealizované kurzové rozdíly vyjadřují stav, který dosud nenastal a je pouze simulován pro potřeby účetnictví, a to za účelem vykazání výše závazku v české měně. Ziskem přitom může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění finanční operace. Je tak třeba rozlišovat mezi „kurzovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kurzové rozdíly) a skutečnými „kurzovými zisky“, resp. ztrátami (realizované kurzové rozdíly). Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činnosti podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv a dopad na hospodářskou produktivitu, respektive výsledek hospodaření. Jedná se fakticky pouze o virtuální zisky (nebo ztráty), které se nezahrnují do základu daně (srov. dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2013, č. j. 5 Afs 53/2011 - 94, ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 56/2012 - 37, a ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54).

[61] V posuzovaném případě je přitom zřejmé, že o cizoměnovém závazku stěžovatelky vůči jejímu dodavateli M. L. správce daně i žalovaný věděli, pokud v rámci daňové kontroly posuzovali mimo jiné deklarované náklady na úhrady jím poskytnutých plnění. Nadto součástí daňové kontroly, jak správně poukázala stěžovatelka, byly všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, přičemž správce daně měl k dispozici rovněž příslušné účetnictví stěžovatelky. Základ daně o nerealizované kurzové rozdíly však správce daně neupravil, přičemž v této souvislosti odkázala stěžovatelka na řádek 10 daňového přiznání.

[62] Žalovaný byl proto povinen uvedené vzít v úvahu a v případě nejasností, kterých konkrétních částek se otázka, zda kurzové rozdíly byly, nebo nebyly realizovány, týká, a zda se jednalo o výnosy či ztráty, vyzvat stěžovatelku k patřičnému doplnění jejich tvrzení. To se mohlo týkat jak výše částek, tak okolností, na základě nichž se mohl správce daně učinit úsudek, zda k realizaci příjmů či vzniku výdaje formou kurzových rozdílů došlo, anebo nikoli. Takto však žalovaný nepostupoval, v důsledku čehož nezjistil skutkový stav věci v dostatečném rozsahu.

[63] S ohledem na nutnost se dále zabývat skutkovými zjištěními ve vztahu k deklarovaným službám od M. L., nebylo možné již posoudit námitku stěžovatelky, že mezi nerealizovanými kurzovými rozdíly a souvisejícím daňovým nákladem neexistuje žádný vztah a uplatňují se tak nezávisle. Pouze *obiter dictum* Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelkou a s ohledem na závěry formulované v jeho dřívější judikatuře dodává, že by bylo nelogické, aby v případě neuznání určitého nákladu stěžovatelky vynaloženého podle § 24 zákona o daních z příjmů byl s ním související nerealizovaný kurzový rozdíl i nadále součástí základu daně.

[64] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ani závěry krajského soudu ve vztahu k nerealizovaným kurzovým rozdílům nemají dostatečnou oporu ve shromážděném spisovém materiálu, respektive neodpovídají skutkovým okolnostem posuzovaného případu, v důsledku čehož byl i v tomto směru naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[65] S ohledem na všechny tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Jelikož již v řízení o žalobě byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, krajský soud by v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než jej zrušit. Povaha věci tak umožňuje, aby Nejvyšší správní soud o žalobě sám rozhodl a podle § 110 odst. 2 písm. a), § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 1, odst. 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro vady řízení také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[66] V dalším řízení tedy žalovaný doplní svá skutková zjištění ve shora naznačeném směru, aby mohl učinit spolehlivý závěr o tom, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění deklarovaných služeb od M. L. a zda měly být případné kurzové rozdíly zahrnuty do jejího základu daně.

[67] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení před krajským soudem a řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatelka má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[68] Důvodně vynaložené náklady žalobního řízení a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a

pokračování

dále odměna a náhrada hotových výdajů zástupců stěžovatelky. Stěžovatelka byla v žalobním řízení zastoupena Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem; jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměna zástupce stěžovatelky byla v žalobním řízení určena podle § 11 odst. 1 písm. a), d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za tři úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky), tedy v celkové výši 9.300 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených tří úkonů právní služby, což je celkem 900 Kč. Odměna za zastupování advokátkou za řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. a), d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání kasační stížnosti), tedy v celkové výši 6.200 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených dvou úkonů právní služby, což je celkem 600 Kč. Ve vztahu k ostatním podáním stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal, jelikož jejich stěžejním obsahem bylo pouze opakování dříve uplatněné kasační argumentace a její další rozhojňování. Nejvyšší správní soud v systému ARES ověřil, že zástupce stěžovatelky v žalobním řízení i zástupkyně stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti jsou plátcí daně z přidané hodnoty, zmíněné odměny a náhrady hotových výdajů ve výši 17.000 Kč tak musí být podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvýšeny o částku 3.570 Kč odpovídající této dani v sazbě 21 %.

[69] Celkové důvodně vynaložené náklady soudního řízení stěžovatelky činí 28.570 Kč. Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám její zástupkyně. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. dubna 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu