



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Václava Štencla, MA, a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., ve věci

žalobce: **Deltasys, s. r. o.**, IČO 27661903
sídlem Loosova 355/12, 638 00 Brno
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2023, č. j. 15097/23/5200-11431-713246,

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. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 6. 2019, č. j. 3185985/19/3003-52523-711216, doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 1 708 100 Kč. Zároveň žalobci stanovil povinnost uhradit penále ve výši 341 620 Kč. Důvodem bylo zvýšení základu daně o výnosy

za přijatou náhradu škody ve výši 5.040.000 Kč, o neprokázané náklady za nákup služeb od dodavatelů M. L. a Ing. R. P., o daňově neuznatelné náklady na nákup služeb od dodavatele IML spol. s r. o. (dále „IML“). Odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 2. 2020, č. j. 6948/20/5200-11432-807689 (dále „první rozhodnutí žalovaného“), zamítl a platební výměr potvrdil. Proti prvnímu rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 22. 6. 2021, č. j. 31 Af 26/2020-65 (dále „první rozsudek krajského soudu“). O kasační stížnosti žalobce proti prvnímu rozsudku krajského soudu rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 4. 2022, č. j. 4 Afs 270/2021-105 (dále „zrušující rozsudek“; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), kterým zrušil první rozsudek krajského soudu i první rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že závěry žalovaného ani krajského soudu neodpovídají skutkovým okolnostem případu, respektive nemají dostatečnou oporu ve shromážděném spisovém materiálu. Zavázal tedy žalovaného k doplnění skutkových zjištění, aby mohl učinit spolehlivý závěr o tom, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění deklarovaných služeb od dodavatele M. L. a zda měly být případné s tím spojené kurzové rozdíly zahrnuty do jeho základu daně.

2. V dalším řízení vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým uznal náklady žalobce vynaložené za služby poskytnuté dodavatelem M. L. jako daňově účinné, a změnil proto dodatečný platební výměr tak, že snížil výši doměřené daně na 1 020 870 Kč a výši penále na 204 174 Kč. Ve vztahu ke všem nerealizovaným kurzovým rozdílům (kurzové rozdíly spojené s plněním od dodavatele M. L. byly dle zjištění žalovaného realizovanými kurzovými rozdíly) žalovaný neprovedl zvýšení základu daně, jak nově požadoval žalobce.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že závěr žalovaného o tom, že pohledávka z náhrady škody ve výši 5 040 000 Kč měla být zahrnuta do základu daně, je předčasný. Navrhovaná svědecká výpověď M. R. měla vyjasnit, z jakého důvodu byla pohledávka odúčtována z výnosů. Příčinou odúčtování mohlo být to, že pohledávka nebyla postavena najisto. Výslech P. C. by potvrdil, že v náhradě škody byla zahrnuta smluvní pokuta ve výši 1 000 000 Kč. O pohledávku ze smluvní pokuty měl žalovaný snížit základ daně. Žalovaný výslech svědka odmítl, ačkoliv sám neřekl, z čeho se náhrada škody skládá. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, analýza dokladů předložených žalobcem je nedostatečně odůvodněná. Žalobce doložil, že náklady vynaložené v souvislosti se společností IML nejsou za členství ve společnosti IML, ale za nakoupené služby použité žalobcem v souvislosti s obchodováním s léky. Pokud to žalovanému z předložených dokladů nevyplývalo, měl žalobce vyzvat k doplnění a vysvětlení, či provést žalobcem navrhované svědecké výpovědi I. H. (vysvětlení, jaké činnosti společnost IML poskytla žalobci) a R. P. (vysvětlení, jaký audit poskytl žalobci). Závěr o nadbytečnosti svědeckých výpovědí je předčasný. Není jasné, proč by faktická realizace služeb nemohla být prokázána předloženými doklady. Jestliže žalovaný odmítl provést důkazy vyslechnutím navrhovaných svědků, ačkoliv skutkový stav nebyl náležitě zjištěn, je nelogická jeho následná výtka o neunesení důkazního břemene žalobcem. Úvaha žalovaného o irelevantnosti nerealizovaných kurzových rozdílů je nesprávná. Není podstatné, na jakém účtu se o závazcích účtuje. Žalovaný nezohlednil, že nerealizované kurzové rozdíly se nezahrnují do základu daně. Žalovaný neprovedl úpravu základu daně,

napadené rozhodnutí je proto nezákonné. Žalovaný nehodnotil všechny skutečnosti mající oporu ve spisu. Jestliže žalovaný odmítl provést výslech M. R., je nelogická jeho výtka o neunesení důkazního břemene žalobce stran neprokázání nerealizovaných kurzových rozdílů.

4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Tvrzení, podle něhož náhrada škody zahrnuje i uvedenou smluvní pokutu, popírá žalobcem předložená dohoda o rozvázání smlouvy, účtování společnosti ONE Develop, s. r. o. (dále „ONE Develop“) o smluvní pokutě, ale také výkazy účetní závěrky žalobce založené ve veřejném rejstříku. Provedení navrženého výslechu P. C. by bylo nadbytečné. Důkazní prostředky předložené v obnoveném odvolacím řízení nezvrátily závěry správce daně, že členství v organizaci AEDL a EAEPK není povinné, a proto nelze náklady spojené se členstvím v těchto organizacích akceptovat jako daňově účinné. Výslech svědkyně H. by byl nadbytečný. Důvodem pro stanovení daně žalobci v tomto případě nebylo neunesení důkazního břemene žalobcem. Důvodné nebylo ani provedení výslechu svědka R. P., neboť skutkový stav byl dostatečně objasněn provedeným dokazováním. Nebyl důvod revidovat postup správce daně, jehož zákonnost byla potvrzena krajským soudem i Nejvyšším správním soudem. Žalobce v daňovém řízení nerozporoval daňovou účinnost žádného konkrétního kurzového rozdílu. Proto bylo poukázáno na pasivitu žalobce. Žalovaný byl schopen ze žalobcem předloženého účetnictví identifikovat veškeré zaúčtované kurzové rozdíly a posoudit, zda se jedná o kurzové rozdíly realizované nebo nerealizované. V této věci nebylo potřeba provádět další dokazování. Pokud žalobce poukazuje na existenci dalších dvou úhrad za plnění přijatá od M. L., které se měly uskutečnit až v následujícím zdaňovacím období, pak o kurzových rozdílech z těchto závazků nebylo žalobcem účtováno. Zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně a jejich nezahrnutí se neliší v celkovém zdanění, ale pouze v rozložení nákladů a výnosů mezi jednotlivá zdaňovací období. Žalobci bylo dáno na výběr, nevyjádřil se, proto žalovaný akceptoval jím zvolenou a pro něho příznivější metodu zdanění. Žalobní argumentací žalobce popírá svůj vlastní postup v daňovém řízení a argumentuje ve vlastní neprospěch, námitka je proto samoučelná. Žalobce nemohl být uvedeným postupem zkrácen na svých právech.
5. Žalobce v následných podáních setrvává na své dosavadní argumentaci. Dodává, že dokumenty, ze kterých žalovaný vycházel, nepotvrzují ani nevyvrací žalobcovo tvrzení, zda součástí náhrady škody je či není uvedená smluvní pokuta. Proto měl být proveden výslech svědka C. Žalobce nestál o to, aby mu žalovaný umožňoval volbu mezi metodami daňového posouzení. Žalovaný neměl akceptovat žalobcem zvolenou metodu zdanění, žalobce nic takového nepožadoval. Žalobci hrozí doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2013 z částky 52 175,65 Kč nesprávně zahrnuté v daňových nákladech cestou nařízení přezkoumání napadeného rozhodnutí, včetně úroků z prodlení.
6. Žalovaný ve svých následných podáních rovněž setrvává na své dosavadní argumentaci. Dodává, že žalobce o smluvní pokutě nikdy neúčtoval. Z účetnictví ONE Develop je patrné, že tato společnost evidovala pohledávku – smluvní pokutu za neuzavření kupní smlouvy. Není zřejmé, z jakého důvodu by bývalý jednatel ONE Develop disponoval větším množstvím informací o smluvní pokutě než sám žalobce jakožto druhý z účastníků daného právního vztahu. Žalobce neučinil konkrétní tvrzení o tom, že by smluvní pokuta byla součástí náhrady škody. S ohledem na obsah těchto listin je výslech svědka C. nadbytečný. Žalobce měl možnost se k otázce metody daňového posouzení nerealizovaných kurzových

rozdílů vyjádřit. Jelikož tak neučinil, akceptoval žalovaný aktuální stav. Žalobce nemůže nyní úspěšně tvrdit, že o nic takového nestál.

III. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a řízení předcházející jeho vydání v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále „s. ř. s.“). Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
8. Jádrem sporu je v nyní projednávané věci zákonnost postupu žalovaného, který spočíval v a) zvýšení zdanitelných příjmů o částku 5 040 000 Kč přijatou od dodavatele ONE Develop z titulu náhrady škody, b) neuznání nákladů na nákup služeb od dodavatelů IML a Ing. R. P. jako daňově účinných, a c) nezvýšení základu daně o nerealizované kurzové ztráty.
9. Krajský soud předesílá, že se v tomto případě jedná o opakované posouzení věci (viz první rozsudek krajského soudu a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu), v rámci něhož již není prostor pro opětovné posuzování týchž otázek a polemiku s dřívějším právním názorem (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50). Závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu je při dalším rozhodování v téže věci vázán nejen žalovaný, ale také krajský soud. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku závazně a v úplnosti posoudil následující otázky: a) zákonnost zvýšení zdanitelných příjmů o částku 5 040 000 Kč přijatou z titulu náhrady škody od dodavatele ONE Develop, b) zákonnost neprovedení výslechu účetní žalobce M. R., c) zákonnost neprovedení výslechu I. H. a Ing. R. P. Krajský soud proto v těchto otázkách plně vychází ze závěrů Nejvyššího správního soudu a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění jeho zrušujícího rozsudku.

Ke zvýšení zdanitelných příjmů u plnění od dodavatele ONE Develop

10. Žalobce předně namítá, že závěr žalovaného o tom, že částka 5 040 000 Kč měla být zahrnuta do základu daně, je předčasné. Odúčtování pohledávky měla vyjasnit navrhovaná svědecká výpověď účetní žalobce M. R.
11. V průběhu daňové kontroly, jejíž závěry jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole ze dne 5. 6. 2019, č. j. 318121/19/3003-60561-711938, správce daně zjistil, že daňový subjekt zaúčtoval dne 27. 6. 2013 do výnosů souvztažných s účtem „Jiné pohledávky“ částku 5 040 000 Kč z titulu náhrady škody, o které bylo rozhodnuto usnesením Městského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2013, č. j. 54 C 122/2012-115, ve věci soudního smíru mezi žalobcem a společností ONE Develop. Dnem uskutečnění účetního případu byl den 7. 7. 2013, tj. nabytí právní moci usnesení o soudním smíru. Tento účetní případ byl však následně dne 31. 12. 2013 odúčtován interním dokladem jak z výnosů, tak z pohledávek, proto tato částka z přiznané náhrady škody ve výši 5 040 000 Kč nebyla žalobcem uvedena v řádném daňovém přiznání.
12. Na základě provedeného dokazování dospěl žalovaný k závěru, že správce daně prokázal vznik pohledávky žalobce a její existenci ke dni 31. 12. 2013, přičemž výnos z dohodnuté náhrady škody se časově týkal roku 2013. Žalobcem doložené, navazující skutečnosti z roku

2015, vyhodnotil žalovaný jako irelevantní. Žalovaný uzavřel, že pro odúčtování pohledávky z titulu náhrady škody ve výši 5 040 000 Kč neměl žalobce relevantní důvod a zahrnul tedy 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.

13. Závěry žalovaného potvrdil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Mimo jiné uvedl, že skutkový stav byl daňovými orgány zjištěn dostatečně, přičemž v takové situaci by již výsledk účetní žalobce M. R. nemohl přinést žádných pro věc relevantních zjištění. Bylo prokázáno, že ke dni 31. 12. 2013 předmětná pohledávka existovala a žalobce měl povinnost ji ve svém účetnictví vést jako výnos. Nutno podotknout, že žalobce v rámci své argumentace neuvádí žádné konkrétní tvrzení o důvodu odúčtování pohledávky. Jeho tvrzení o hypotetické nejistotě pohledávky je zcela obecné, bez uvedení jakékoli konkrétní objektivní skutečnosti, z níž by vyplývalo, že by pohledávka byla ke dni 31. 12. 2013 nejistá. Námitce žalobce o předčasnosti závěru žalovaného a neprovedení svědecké výpovědi soud s ohledem na výše uvedené ani v tomto řízení nepřisvědčil.
14. Zdejší soud nepřisvědčil ani nové skutkové verzi žalobce, že v náhradě škody byla zahrnuta smluvní pokuta ve výši 1 000 000 Kč, a tudíž zdaněna měla být jen částka odpovídající náhradě škody ve výši 4 040 000 Kč. Povinnost uhradit částku 5 040 000 Kč byla sjednána v rámci smíru, který byl schválen shora uvedeným usnesením Městského soudu v Brně. Smír zahrnutý do výroku tohoto usnesení výslovně uvádí, že společnost ONE Develop je povinna uhradit uvedenou částku žalobci „z titulu náhrady škody“. Dnem právní moci usnesení o schválení soudního smíru tak došlo k vzniku pohledávky žalobce z titulu náhrady škody, která byla určena částkou 5 040 000 Kč. Znění usnesení Městského soudu v Brně o schválení smíru zcela vylučuje, že by součástí náhrady škody mohla být smluvní pokuta ve výši 1 000 000 Kč. Náhrada škody a smluvní pokuta jsou totiž samostatnými právními tituly, na čemž nemůže nic změnit to, že fakticky smluvní pokuta plní funkci jakési paušalizované náhrady škody. Žalobce tak své tvrzení nejenže neprokázal, ale ani prokázat nemohl. Předložil a navrhl pouze důkazy, které existenci jím tvrzené skutečnosti nijak nasvědčovat nemohou. Výpověď bývalého jednatele společnosti ONE Develop P. C. by nemohla prokázat, že součástí částky určené ve smíru byla smluvní pokuta, neboť by takové tvrzení svědka zjevně odporovalo jednoznačnému znění smíru. Soud tedy nespátřuje žádné pochybení žalovaného v tom, že výsledk tohoto svědka odmítl provést pro nadbytečnost. Na základě výše uvedeného soud považuje za nedůvodnou také námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatečné odůvodnění. Výše popsané úvahy poskytují jasný obraz o tom, proč žalovaný zvýšil základ daně o částku 5 040 000 Kč a proč neprovedl výsledk svědka.

K daňové uznatelnosti nákladů vynaložených v souvislosti s nákupem služeb od dodavatelů IML a Ing. R. P.

15. Žalobce namítá, že skutkový stav týkající se otázky skutečné realizace služeb přijatých od dodavatelů IML a Ing. R. P. zůstal neobjasněn. Žalovaný dle jeho názoru pochybil, pokud odmítl provést navrhované svědecké výpovědi jednatelky společnosti IML I. H. a Ing. R. P.
16. 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 faktur č. F2045 a č. F2047 za nákup „služeb Asociace evropských distributorů léčiv“, které nebyly dále nijak specifikovány.

17. Na základě předložených faktur správce daně výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 6. 2018 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 § 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.
18. V návaznosti na tuto výzvu žalobce předložil zakladatelskou smlouvu zájmového sdružení právnických osob AEDL ze dne 18. 10. 2012, smlouvu se společností IML o vzájemné spolupráci, záznam z pracovní porady AEDL a navrhl svědeckou výpověď jednatelky společnosti IML 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. V reakci na výzvu společnost IML předložila písemné vyjádření 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 EAEPK na částku ve výši 7 933,33 EUR za účast na valném shromáždění AEDL v Madridu v průběhu března 2013.
19. Po vyhodnocení předložených podkladů správce daně vyzval žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 8. 11. 2018 k tomu, aby prokázal a doložil, že zaúčtované služby na základě faktur přijatých od společnosti 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 společnost IML žalobci 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 nich 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, doklady či dokumenty, které IML žalobci předala, nebo sdělení, kdo se valného shromáždění účastnil, případně žádná další vyjádření či zmocnění. Správce daně uvedl, že mu není zřejmé, proč společnost 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 k prokázání skutečností ze dne 8. 11. 2018 správce daně vyslovil pochybnost, že služby zaúčtované od společnosti 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 výslech I. H. jako nadbytečný.

20. Ze shora uvedeného vyplývá, že správci daně vznikly pochybnosti o daňové relevanci nákladů dle § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Tyto pochybnosti se žalobci nepodařilo nijak rozptýlit, a proto o výše uvedenou částku zvýšil základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů. 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 k prokázání skutečností ze dne 15. 6. 2018, str. 5–7 výzvy k prokázání skutečností ze dne 8. 11. 2018) a žalobce v průběhu daňového řízení výše uvedené pochybnosti neodstranil.
21. Zdejší soud ve shodě se žalovaným uvádí, že na závěru o daňové neuznatelnosti nákladů souvisejících se službami od společnosti IML nemohou nic změnit ani listiny předložené žalobcem ve znovuobnoveném odvolacím řízení. Jednalo se o různé materiály zpracované pro společnost IML ze strany asociace AEDL a EAEPK, které k plněním poskytovaným ze strany společnosti IML vůči žalobci neprokazují ničeho. Nutno podotknout, že ani sám žalobce konkrétně neuvedl, co mají předkládané listiny prokázat. V této souvislosti odkazuje soud na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 5. 4. 2023, č. j. 10210/23/5200-11431-713246, ve kterém žalovaný dostatečně podrobně uvedl, z jakého důvodu nemohou listiny předložené žalobcem prokázat daňovou uznatelnost uplatňovaných nákladů.
22. Soud po výše provedeném přezkumu postupu správce daně v průběhu daňového řízení uzavírá, že žalobce neprokázal, že služby nakoupené u společnosti 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.
23. Není tedy podstatné, že žalobce nyní v žalobě zdůrazňuje, že náklady nebyly vynaloženy za členství ve společnosti IML, nýbrž za služby použité žalobcem v souvislosti s obchodováním s léky v Evropě a ve světě. Podstatné je, že provedeným dokazováním nebyla prokázána skutečná realizace plnění deklarovaných na fakturách.
24. Co se týče nákladů na nákup služeb od Ing. R. P., správce daně zjistil, že žalobce zaúčtoval do nákladů nákup služeb – poradenství v celkové částce 96 000 Kč.
25. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 6. 2018 správce daně vyzval žalobce, 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.
26. V návaznosti na tuto výzvu žalobce uvedl, že jde o auditora, kterého dohodla účetní M. R. a jednatel společnosti ZZM, spol. s r. o. Draňanský, 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 žalobci sjednanou odměnu. Žalobce též navrhl vyslechnout Ing. R. P.
27. Vzhledem k absenci listinných důkazů vyhodnotil správce daně výslech jako nadbytečný a současně vyzval žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 8. 11. 2018 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.

28. Na základě této výzvy žalobce předložil fakturu č. 1317 ze dne 18. 10. 2013 za provedení auditu účetní závěrky roku 2010 za 48 000 Kč, fakturu č. 1318 ze dne 31. 10. 2013 za provedení auditu účetní závěrky roku 2011 za 48 000 Kč a přijatou fakturu č. 2014043 ze dne 26. 6. 2014 od dodavatele VISTA BRNO s. r. o, za zpracování účetní závěrky za rok 2013.
29. K tomu žalovaný též v napadeném rozhodnutí rozvedl, že účetní závěrka za rok 2010 vznikla dne 20. 6. 2011, dne 31. 7. 2012 došla na soud a dne 20. 8. 2012 byla zveřejněna, účetní závěrka za rok 2011 vznikla dne 13. 6. 2012, dne 16. 12. 2012 došla na soud a dne 19. 1. 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 dřív, 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. Jde tedy 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.
30. 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) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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 k prokázání skutečností ze dne 15. 6. 2018, stejně jako výzva k prokázání skutečností ze dne 8. 11. 2018, 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 k prokázání skutečností ze dne 15. 6. 2018, str. 7–8 výzvy k prokázání skutečností ze dne 8. 11. 2018).
31. Žalobce však pochybnosti správce daně nevyvrátil a neprokázal, že služby nakoupené u Ing. R. P. byly fakticky pro žalobce realizovány. Nejenže přitom nebyla prokázána daňová účinnost nákladů v celkové výši 96 000 Kč dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ta byla dokonce skutkovými zjištěními přímo vyvrácena. Správce daně i žalovaný proto správně zvýšili základ daně za zdaňovací období roku 2013 dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů.
32. K námitkám žalobce brojícím proti neprovedení svědecké výpovědi jednatelky společnosti IML I. H. a Ing. R. P. soud v první řadě uvádí, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89 (publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS), lze provedení důkazu odmítnout pro nadbytečnost, pokud skutečnost, která má být dokazována, již byla v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto. A právě taková situace nastala v právě projednávané věci.
33. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce v průběhu daňového řízení předložil správci daně písemné vyjádření vypracované společně s I. H. Z uvedeného prohlášení vyplývá, jakým způsobem a v jaké výši byla žalobci 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. Žalobce uvádí, že výslech svědkyně měl být proveden za účelem zjištění činností poskytovaných společnostmi IML žalobci. Z předloženého písemného prohlášení je však zřejmé, že I. H. již spolupráci se žalobcem sama potvrdila, přičemž popsala obsah poskytnutých služeb i účast zástupců společnosti IML na pracovních poradách sdružení AEDL včetně jejich přínosu pro žalobce. Samotné skutečnosti tvrzené I. H. tedy vzal žalovaný za prokazané. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, tyto skutečnosti již nebylo potřeba dále prokazovat a žalovaný nepochybil, jestliže výslech I. H. neprovedl. Tvrzené skutečnosti totiž nebyly postačující pro vyvrácení shora uvedených zásadních pochybností správce daně, a tudíž ani pro prokázání faktické realizace plnění ve své úplnosti.

34. Navrhovaný výslech Ing. R. P. se měl dle žalobce týkat vysvětlení, jaký audit byl žalobci v roce 2013 poskytnut. Tato skutečnost však ze správního spisu rovněž vyplývá, neboť správci daně bylo předloženo písemné prohlášení Ing. R. P. potvrzující, že v roce 2013 prováděl pro žalobce audit účetních závěrek za roky 2010 a 2011, že se na poskytnutí předmětných služeb dohodl s jednatelem žalobce, že při vyhotovování auditů postupoval podle pokynů Komory auditorů ČR a že audity dokončil v plném rozsahu a vystavil příslušné zprávy, přičemž za popsané činnosti vyfakturoval sjednanou odměnu. Z předloženého písemného prohlášení je tedy zřejmé, že sám Ing. R. P. potvrdil provedení deklarovaných auditů účetních závěrek žalobce za roky 2010 a 2011. Případná výpověď Ing. R. P., která by potvrdila tytéž skutečnosti, by proto byla nadbytečná. Nemohla přitom vyvrátit objektivní zjištění, která vylučují daňovou účinnost nákladů na pořízení tvrzených auditů, jestliže byly v jednom případě provedeny až po zveřejnění účetní závěrky (za rok 2010) a prokazatelně neměly žádnou vazbu na rok 2013.

K nerealizovaným kurzovým rozdílům

35. Dle žalobce je napadené rozhodnutí nezákonné také z důvodu, že nerealizované kurzové rozdíly z přečtenování cizoměnových závazků a pohledávek z EUR na Kč neměly být zahrnuty do základu daně. Odkázal přitom na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94.
36. Žalovaný v rámci svého postupu vůči žalobci vycházel z Informace Generálního finančního ředitelství k problematice „nerealizovaných“ kurzových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, č. j. 45965/13/7001-1101-806324 (dále „Informace GFŘ“). Praxe finanční správy dlouhodobě vycházela z právního názoru, podle něhož je pro daňový režim nerealizovaných kurzových rozdílů rozhodující účetní metoda, která určuje způsob účtování kurzových rozdílů v účetnictví a jejich zahrnutí do základu daně z příjmů. Uvedený postup byl s účinností od 1. 1. 2014 překlopen i do právní úpravy, konkrétně do § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jelikož si však finanční správa byla vědoma závěrů rozsudku č. j. 5 Afs 45/2011-94, umožnila daňovým subjektům do konce roku 2013 možnost volby, zda při rozhodování o zahrnutí nebo nezahrnutí „nerealizovaných“ kurzových rozdílů do základu daně budou vycházet z právního názoru Nejvyššího správního soudu, uvedeného v rozsudku č. j. 5 Afs 45/2011-94, či zda budou postupovat v souladu s právním názorem finanční správy. Z Informace GFŘ vyplývá, že rozhodnutí o tom, zda nerealizované kurzové rozdíly budou či nebudou zahrnuty do základu daně, je na poplatníkovi.
37. V souladu s Informací GFŘ postupovaly daňové orgány i v právě projednávané věci.

38. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 14. 6. 2022, č. j. 3170810/22/3003-60563-711938, požadoval správce daně, aby žalobce prokázal a doložil účtování o kurzových rozdílech, aby sdělil, zda se jedná o kurzové rozdíly realizované nebo nerealizované a aby v případě účtování nerealizovaných kurzových rozdílů sdělil a doložil, kdy došlo k úhradě daného závazku či pohledávky a jak bylo ve všech následujících obdobích účtováno.
39. Jelikož žalobce na výzvu ze dne 14. 6. 2022 nereagoval, vydal žalovaný dne 19. 1. 2023 seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, č. j. 2102/23/5200-11432-709409, ve kterém uvedl, že žalobce v souvislosti s kurzovými rozdíly nepředložil žádné doklady ani důkazní prostředky. Následně odkázal na Informaci GFŘ a v souladu s ní seznámil žalobce s možnostmi a pravidly daňového posouzení nerealizovaných kurzových rozdílů. Mimo jiné uvedl, že pokud poplatník hodlá postupovat dle názoru uvedeného Nejvyšším správním soudem, je vázán třemi podmínkami, jejichž splnění je povinen doložit a prokázat. Žalobce však nedoložil ani neprokázal, že o nerealizovaných kurzových rozdílech účtoval ve smyslu citovaného rozsudku a nezahrnul je do základu daně. Žalovaný jej tedy v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 5. 4. 2023, č. j. 10210/23/5200-11431-713246, vyrozuměl, že vycházel z údajů dle žalobcova účetnictví, na základě kterého určil, zda se v případě jednotlivého kurzového rozdílu (zisk, ztráta) jedná o kurzový rozdíl realizovaný či nerealizovaný. Konstatoval, že žalobce účtoval pouze o nerealizovaných kurzových ztrátách dle čtyř vydaných faktur a jedné přijaté faktury, a to v celkové výši 52 175,65 Kč. Žalovaný tedy akceptoval zaúčtování a žalobcem zvolenou metodu daňového posouzení. Upozornil žalobce, že pokud i nadále setrvá na svém požadavku ohledně zvolené metody posouzení kurzových rozdílů a jejich vyloučení ze základu daně, bude v případě zjištěných nerealizovaných kurzových ztrát zvýšen základ daně o částku 52 175,65 Kč. Jelikož žalobce zůstal v této otázce v průběhu celého řízení před žalovaným pasivní a nepředložil žalovanému doklady potřebné k tomu, aby mohly být nerealizované kurzové rozdíly vyloučeny ze základu daně, setrval žalovaný na žalobcem zvolené metodě účtování, v důsledku níž byl žalobcův základ daně nižší o 52 175,65 Kč, než by tomu bylo v případě metody žalobcem nyní požadované, avšak nedoložené.
40. Výše základu daně stanovená žalovaným tedy byla pro žalobce příznivější, než jakou požadoval sám žalobce. Žalobní námitky směřující proti tomuto postupu neshledal soud důvodnými už proto, že postupem žalovaného nemohl být žalobce zkrácen na svých právech ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.
41. Předně je nutno poznamenat, že obě varianty daňového zohlednění kurzových rozdílů nabízené Informací GFŘ (tj. jak varianta uváděná Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 5 Afs 45/2011-94, tak varianta zastávaná do té doby finanční správou) se neliší v celkovém daňovém dopadu. Rozdíl mezi nimi spočívá pouze v tom, zda je kurzový rozdíl zahrnut do základu daně v jednom či druhém zdaňovacím období. Jestliže tedy finanční správa ponechává na volbě daňových subjektů, kterou z variant zvolí, nemohou být tímto postupem daňové subjekty nijak zkráceny na právech.
42. Zkrácení na právech nelze spatřovat ani v žalobcem tvrzené hrozbě doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2013 z částky 52 175,65 Kč, údajně nesprávně zahrnuté v daňových nákladech, a to včetně úroků z prodlení, cestou nařízení přezkoumání napadeného rozhodnutí. Takový postup totiž nepřichází v úvahu.

43. V první řadě podle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu nelze přezkoumání rozhodnutí nařídit po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tato lhůta činí dle § 148 odst. 5 daňového řádu maximálně deset let. V případě žalobce by byla počítána ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 148 odst. 1 daňového řádu), tj. u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 od 1. 7. 2014. Nařízení přezkoumání rozhodnutí tak již po datu 1. 7. 2024 není možné.
44. Přezkoumání napadeného rozhodnutí však nemohlo být nařízeno také proto, že Informace GFŘ založila ustálenou správní praxi a zároveň legitimní očekávání daňových subjektů, že si mohou sami zvolit variantu zohlednění kurzových rozdílů. Tuto správní praxi přitom nelze bez dalšího považovat za nezákonnou pouze proto, že nabízí daňovým subjektům volbu ze dvou možností. Nezákonnou by podle názoru krajského soudu byla pouze taková správní praxe, která by daňovým subjektům vůbec neumožňovala postup nabízený Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 5 Afs 45/2011-94 (tj. zohledňování až realizovaných kurzových rozdílů). Postupoval-li tedy žalobce v souladu s Informací GFŘ, bylo by nařízení přezkoumání rozhodnutí za popsané situace v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu.
45. S ohledem na výše uvedené zdejší soud ve shodě s žalovaným shledal žalobcem navrhovaný výsledek jeho účetní M. R. také k této problematice nadbytečným. V první řadě je nutno zopakovat, že samotné nezvýšení základu daně žalobce nijak nemohlo zkrátit na jeho právech. Ani neprovedení dokazování k této otázce se proto z povahy věci nemohlo v konečném důsledku negativně promítnout do právní sféry žalobce. Kromě toho žalobce nijak nereagoval na výzvu správce daně a nedoložil splnění podmínek stanovených v Informaci GFŘ pro nezohledňování nerealizovaných kurzových ztrát. Splnění těchto podmínek konkrétním způsobem by žalobce musel nejprve tvrdit, aby byl možné přistoupit k prokazování takového tvrzení. Nevymezil-li žalobce, jak stanovené podmínky splnil, neexistovalo tvrzení, které by svědecká výpověď mohla potvrdit či vyvrátit. Z povahy stanovených podmínek je navíc patrné, že k jejich splnění měl vést právě aktivní konání žalobce a jeho projev vůle zahrnující konkrétní požadavek a objasňující požadovaný postup. Těmito podmínkami totiž bylo 1. systémové vyloučení nerealizovaných kurzových rozdílů i nerealizovaných kurzových ztrát, 2. vymezení, u jakých cizoměnových rozvahových položek přesun kurzových rozdílů do období realizace požaduje, 3. podrobení zdanění skutečného zisku, resp. uplatnění skutečné ztráty v okamžiku realizace.

IV. Shrnutí a náklady řízení

46. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
47. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 30. dubna 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu