



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobce: **BOHEMIA ENERGY entity s.r.o.**, IČO: 27386732
sídlem Na Poříčí 1046, 1047/24-26, Praha 1

zastoupeného Ing. Janem Brantlem, daňovým poradcem
sídlem Hybernská 1009/24, Praha 1,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2018, čj. 37701/18/5200-11431-706481,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 8. 2018, čj. 37701/18/5200-11431-706481, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Ing. Jana Brantla, daňového poradce.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se žalobou podanou dne 26. 10. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2018, čj. 37701/18/5200-11431-706481 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým

bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Specializovaného finančního úřadu (dále též „**správce daně**“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ze dne 21. 9. 2017, čj. 153788/17/4200-11771-050771 (dále též jen „**Dodatečný platební výměr**“ či „**Prvostupňové rozhodnutí**“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně doměřil žalobci daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „**ZDP**“), a podle § 147 a § 141 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „**daňový řád**“), ve výši 1 828 750 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu deklaroval vznik zákonné povinnosti žalobce uhradit penále v celkové výši 365 750 Kč.

II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 1 – 2 Napadeného rozhodnutí), shrnul podstatu odvolacích námitek žalobce (str. 3 – 4 Napadeného rozhodnutí) a popsal právní a judikatorní rámec posuzované věci (str. 4 – 9 Napadeného rozhodnutí).
4. Žalovaný posléze v rámci popisu aplikace právního a judikatorního rámce na zjištěný skutkový stav (str. 9 – 30 Napadeného rozhodnutí) konstatoval, že podstata sporu spočívá v prokázání naplnění podmínek daných ustanoveními § 24 odst. 1 ZDP a § 24 odst. 2 ZDP tedy v posouzení, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal vynaložení nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souvislosti s jím deklarovanými přijatými plněními a související s jeho podnikatelskou činností. Správce daně podle žalovaného zjistil, že žalobce zaúčtoval a uplatnil v daňově uznatelných nákladech v kontrolovaném roce náklady a rovněž neoprávněně snížil výnosy o nezaúčtované výnosové úroky. Posléze žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí popsal celkem 4 okruhy zjištění týkající se (i.) kurzů a školení zaměstnanců, (ii.) nezaúčtování úroků u půjčky společnosti TwentyOne spol. s r. o. (dále jen „**TwO**“), (iii.) nákladů na závodní vozidlo KTM X-BOW – R formule a (iv.) nákladů na poradenství. Se zřetelem k tomu, že žalobce ve svých žalobních námitkách proti závěrům finančních orgánů k bodům (i.) a (iv.) nebrojí, nerekapituluje soud na tomto místě pro nadbytečnost závěry žalovaného týkající se těchto okruhů.
5. K problematice nezaúčtování úroků u půjčky společnosti TwO a souvisejícím odvolacím námitkám se žalovaný vyjádřil na str. 13 – 18 Napadeného rozhodnutí. Uvedl, že žalobce uzavřel dne 9. 8. 2013 Smlouvu o půjčce se společností TwO (dále jen „**Smlouva o půjčce**“), kdy předmětem této smlouvy byla půjčka společnosti TwO na financování provozu do výše 10 000 000 Kč. Smluvní strany se dohodly, že společnost TwO (dlužník) zaplatí žalobci (věřitel) úrok z poskytnutých peněžních prostředků ve výši 4,75 % p.a. Z předloženého účetnictví správce daně podle žalovaného dále ověřil jednotlivé pohyby na účtu 351010 - Pohledávky TwentyOne, kdy v termínu od 15. 8. 2013 do 31. 12. 2013 byly žalobcem poskytnuty společnosti TwO finanční prostředky ve výši 10 857 974,04 Kč. Správce daně tak podle žalovaného oprávněně požadoval prokázat výši přijatých a zaúčtovaných úrokových výnosů. Žalovaný konstatoval, že žalobce ve svém vyjádření ze

dne 4. 2. 2016 nejprve uvedl, že společnost TwO se stala ke dni 31. 7. 2013 dceřinou společností žalobce a s ohledem na nedostatek peněžních prostředků ve společnosti TwO byla sepsána předmětná Smlouva o půjčce a následně čerpáno ve čtyřech platbách pouze 2 030 000 Kč, přičemž splacení příslušné částky bylo uskutečněno dne 31. 12. 2013 zápočtem s pohledávkou společnosti TwO vůči žalobci. Úrok nebyl vyčíslen ani zaúčtován u žádné společnosti, kdy důvod, na základě kterého nebyl úrok vyčíslen a následně ani uhrazen žalobci, nebyl dle žalovaného uveden. Na základě zjištěných nesrovnalostí výše poskytnutých částek požadoval správce daně podle žalovaného oprávněně osvětlit, na základě jaké dohody byly poskytnuty zbývající finanční prostředky ve výši 8 827 974,04 Kč. V odpovědi ze dne 6. 5. 2016 přitom žalobce podle žalovaného sdělil, že tato částka byla poskytnuta na základě ústní dohody zahrnující následné započtení proti pohledávkám společnosti TwO z titulu poskytovaných služeb call centra pro žalobce, přičemž úrok nebyl počítán z důvodu, že žalobce získal benefit ve formě nižších nákladů na provoz call centra TwO oproti tržnímu průměru (žalobce k posléze uvedenému nepředložil podle žalovaného žádný doklad). V doplnění ze dne 30. 9. 2016 žalobce podle žalovaného nově sdělil, že ještě před čerpáním jistiny si dlužník a věřitel dohodli ústní formou snížení úroku na 0 % p.a., což bylo dle jeho tvrzení v souladu s § 23 odst. 7 ZDP, a z daného důvodu nebylo účtováno o výnosovém úroku. Uvedené žalobce podle žalovaného dokládal písemným Potvrzením o uzavření dohody o výši úroku ze dne 30. 6. 2016 (dále jen „**Potvrzení**“) ve smyslu § 1757 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**občanský zákoník**“). Ani toto Potvrzení přitom nebylo možno podle žalovaného z dále uvedených důvodů uznat jako relevantní důkazní prostředek dokládající tvrzení o snížení původně sjednané úrokové sazby. Žalobce pak podle žalovaného v podání ze dne 23. 3. 2017 dále doplnil, že celá částka ve výši 10 857 974 Kč byla poskytnuta společnosti TwO z důvodu aktuálního nedostatku provozních finančních prostředků. Celkový sjednaný limit nad 10 mil. Kč byl překročen na základě ústní dohody tak, aby pokryl finanční potřeby společnosti TwO, přičemž o výnosových úrocích nebylo s odkazem na předložené Potvrzení účtováno ani na straně věřitele, ani na straně dlužníka.

6. Podle žalovaného tak lze souhlasit se správcem daně, že předložené důkazní prostředky a tvrzení žalobce *„vykazují značné rozpory a je možno přisvědčit, že předložené listiny a protichůdná tvrzení nikterak neprokazují, že sjednaný úrok ve výši 4,75% p.a. dle Smlouvy o půjčce byl změněn, resp. snížen na úrok ve výši 0% p.a. (jednalo se o bezúročnou půjčku) a nebylo tak povinností účtovat u daňového subjektu o výnosových úrocích“*. Žalovaný tak přisvědčil závěrům správce daně stran nezaúčtovaných výnosových úroků souvisejících s uzavřenou Smlouvou o půjčce ve výši 168 215,97 Kč, o kterou tak byl podle žalovaného základ daně zvýšen v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP v návaznosti na § 18 odst. 1 ZDP.
7. Žalovaný zdůraznil, že ve Smlouvě o půjčce bylo ujednáno, že veškeré změny a doplňky musí být provedeny písemnou formou, což platilo i pro vzdání se písemné formy. Veškeré změny tedy bylo podle žalovaného nutno vypracovat písemně a řídit se pak jimi následně (do budoucna). Tvrzení žalobce, že došlo ústní dohodou mezi stranami ke snížení úroku na 0 %, je tak podle žalovaného v rozporu s těmito ujednáními. Žalovaný doplnil, že Smlouva

o půjčce byla uzavřena dle § 657 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ 1964“), který dle žalovaného účastníkům smluvních vztahů příliš svobody při rozhodování o formě právního úkonu, kterým měla být provedena změna písemně uzavřené smlouvy, nedával. S poukazem na § 40 odst. 1 a 2 OZ 1964 žalovaný poznamenal, že pokud smluvní strany nedodržely požadavek na písemnou formu smlouvy, resp. jejích změn, byly takové právní úkony stíženy relativní neplatností. Dle přesvědčení žalovaného tak nelze přisvědčit tvrzení žalobce o změně sjednané úrokové sazby z 4,75 % na 0 % ústní dohodou.

8. K žalobcem předloženému Potvrzení žalovaný předeslal, že zatímco Smlouva o půjčce byla uzavřena dle OZ 1964, Potvrzení bylo vydáno s odkazem na ustanovení nového občanského zákoníku. S poukazem na § 1757 občanského zákoníku žalovaný zopakoval, že veškerá ujednání, která by měla závazný účinek a byla platná, měla být prováděna opět pouze písemnou formou. Doplnil, že *„předložené Potvrzení bylo uzavřeno dne 30. 6. 2016 a i když v čl. 1 je ujednáno, že výše úroku u půjčky činí od počátku 0%, je logické a plyne z povahy věci, že jakákoliv smlouva může vyvolávat účinky pouze s účinky do budoucna (pro futuro)“*. K nepřipustnosti smluvní retroaktivity, resp. dopadu ujednání zpětných účinků smlouvy do veřejného práva, žalovaný odkázal na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 8. 2003, sp. zn. 29 Odo 185/2003, přičemž konstatoval, že *„ačkoliv se vyskytují i právní názory, zastávající přípustnost smluvní retroaktivity, v daném případě veřejný zájem na řádné správě daní neumožňuje reflektovat tento typ smluvní autonomie“*. S poukazem na závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2007, sp. zn. II. ÚS 3/06, zdůraznil, že *„v daném případě je veřejným zájmem mít postaveno najisto, bez ohledu na to, kdy je daňová kontrola v rámci subjektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně prováděna, jaké peněžité smluvní povinnosti, vyvolávající vznik daňové účinného nákladu (resp. v daném případě příjmu) v jakém zdaňovacím období daňový subjekt má. Připuštění smluvní retroaktivity by otevřelo prostor k tomu, aby daňové subjekty, dokonce i v rámci probíhající daňové kontroly, hojily rozpory smluv s jinými důkazy, které je usvědčují z účelového protiprávního jednání (resp. obcházení zákona, zneužití práva, simulovaného jednání) nebo na základě kterých může být důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt, resp. vyhodnoceno jako neunesené“*. Žalovaný měl s ohledem na rozpory v předkládaných tvrzeních pochybnosti o věrohodnosti předloženého příslušného důkazního prostředku, který dle žalovaného vzbuzuje i znaky účelovosti, tj. dodatečného uzavření příslušného Potvrzení. Uvedl, že žalobce *„si musí být nepochybně vědom ztížené důkazní pozice před správcem daně, pokud jsou činěny rozporné ústní dodatky smluv týkající se transakcí s daňovými dopady a musí je proto být připraven prokázat jiným způsobem. Prokázání jiným způsobem však nebylo osvědčeno“*.
9. Žalovaný akcentoval, že žalobce v průběhu daňového řízení několikrát měnil svá tvrzení ohledně nezaúčtování výnosových úroků z poskytnuté půjčky, kdy jednotlivá tvrzení podle žalovaného obsahovala značné vzájemné rozpory. V bodě 57 Napadeného rozhodnutí rekapituloval žalovaný relevantní obsah postupně předkládaných podání, aby posléze uzavřel, že žalobce v průběhu řízení *„opakovaně měnil svá tvrzení ohledně výše úrokové sazby, tj. deklaroval snížení úroku ve výši 0% na základě ústní dohody, kdy daně ovšem nikterak nedoložil“*. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, že nebylo

prokázáno snížení úroku výši 0% a že se tak jednalo o sjednání bezúročné půjčky mezi společnostmi. Spisový materiál neobsahoval podle žalovaného takové listiny a důkazy, které by svědčily o změně úroku původně sjednaného ve Smlouvě o půjčce ve výši 4,75 % na 0 %, a to od počátku půjčky. Žalovanému nebylo zřejmé, jaké předložené důkazy měly vést správce daně k závěru, že ačkoliv byla mezi smluvními stranami Smlouva o půjčce uzavřena, nikdy nebyla naplněna, když žalobce v průběhu kontroly neustále deklaroval a potvrzoval uzavření příslušné Smlouvy o půjčce, zaslání finančních prostředků na financování provozu společnosti TwO a následné vrácení celého obnosu, resp. vypořádání formou zápočtu. Žalovaný souhlasil s tvrzením žalobce, že smluvní strany od samého začátku nepostupovaly dle uzavřené smlouvy a v ní sjednaných podmínek, když nerespektovaly sjednanou úrokovou sazbu a neúčtovaly tak žádný úrok, s tím, že právě na základě uvedeného správce daně uvedl, že bylo povinností žalobce vyčíslit a zaúčtovat sjednaný úrok ve výši 4,75 % za celou dobu půjčky. Podle žalovaného k uzavření Smlouvy o půjčce nepochybně došlo, přitom předmětem půjčky byly finanční prostředky, ty byly poskytnuty a o jejichž poskytnutí bylo účtováno, resp. byly použity na provoz podnikatelské činnosti žalobce. Argument žalobce nově uvedený v odvolání, že předložená Smlouva o půjčce se na poskytnutou půjčku fakticky nevztahovala, neboť půjčka byla poskytnuta za zcela jiných podmínek a nebyla tak naplněna, se dle žalovaného ve světle uvedených tvrzení jeví jako tvrzení účelové, když sám žalobce v průběhu řízení deklaroval poskytnutí finančních prostředků, pouze namítal změnu výše úrokové sazby, která ovšem nebyla reálně doložena. Pokud by tomu tak opravdu bylo, neměly podle žalovaného smluvní strany žádný důvod opětovně konstatovat v Potvrzení, že „*věřitel poskytl dlužníkovi v roce 2013 půjčky v celkové hodnotě 10 858 278.04 Kč, a to na základě smlouvy o půjčce ze dne 9. srpna 2013*“. Na Smlouvu o půjčce přitom podle žalovaného odkazuje rovněž dokument „*Žádost o čerpání*“, předložený správci daně. Tvrzení žalobce v odvolání, že Smlouva o půjčce nebyla nikdy naplněna, se tak podle žalovaného jeví jako tvrzení účelové a nemá oporu ve spise.

10. Žalovaný připustil možnost poskytnutí bezúročné půjčky mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP v kontrolovaném zdaňovacím období. V předmětném případě však byla vůle obou smluvních stran podle žalovaného dostatečně konkrétně projevena v uzavřené Smlouvě o půjčce. Pokud podle daného článku nebylo postupováno a nebyla nikterak prokázána důvodnost jiného postupu, bylo podle žalovaného povinností žalobce vyčíslit výnosové úroky související s poskytnutými peněžními prostředky na základě uzavřené Smlouvy o půjčce a tyto zaúčtovat jako výnosy ve výši 168 215,97 Kč. Jestliže tedy nebyly předloženy ze strany žalobce dostatečné důkazní prostředky a správce daně rovněž prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem, nebylo podle žalovaného možno uzavřít, že půjčka byla zpětně sjednána jako bezúročná. Žalovaný přitom nepovažoval za relevantní ani námitky poukazující na obsah Zprávy o vztazích za období 2013 či předložené odborné stanovisko zpracované společností Pražská znalecká kancelář, s. r. o.

11. Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal, že úroková sazba uplatněná u Smlouvy o půjčce byla dohodou obou smluvních stran ve skutečnosti před zahájením čerpání finančních prostředků snížena na 0 % p.a., a proto měl být z pohledu daně z příjmu právnických osob základ daně zvýšen o nekalkulovaný a nepožadovaný úrok dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP v návaznosti na § 18 odst. 1 ZDP. Žalovaný doplnil, že „rozhodnutí o tom, zda úrok bradit nebo nebradit, je zcela na smluvních stranách, nelze ovšem nechat stranou daňová hlediska“, přičemž „pohledávka z titulu nároku na úrok vznikla a měla být evidována jako výnos a zdaněna jako zdanitelný příjem (výnos)“. Důvodnou neshledal žalovaný ani související námitku zpochybňující postup při hodnocení důkazů správcem daně.
12. K problematice nákladů na závodní vozidlo KTM X-BOW – R formule a souvisejícím odvolacím námitkám se pak žalovaný vyjádřil na str. 18 – 25 Napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že žalobce zaúčtoval a uplatnil v daňově uznatelných nákladech v souvislosti s provozem závodního automobilu celkové náklady (včetně daňových odpisů) ve výši 7 197 143,91 Kč, přičemž správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval, jaký byl účel pořízení závodního automobilu do majetku daňového subjektu v roce 2011 a jaký byl účel provozování automobilu na závodních okruzích a vynakládání dalších nákladů souvisejících s provozem závodního vozu (kdy na opravy a servis vozidla byla zaúčtována částka 4 699 tis. Kč).
13. K argumentaci žalobce o prezentaci značky společnosti žalovaný připustil, že je zcela na svobodné volbě daňového subjektu, jakou formu prezentace své firmy zvolí, příp. jaký sportovní tým za tímto účelem osloví, je však třeba, aby byl schopen dostatečně přesvědčivě prokázat svá tvrzení, která o této své činnosti uvádí. K problematice sponzoringu uvedl, že v daném případě nebylo jisté, co bylo nákupem závodního vozu sponzorováno, co bylo vlastně sponzorováno a jaké bylo poskytnuto ze strany sponzorovaného protiplnění. O pravém účelu vynaložení nákladů pak žalovaný pochyboval zejména s přihlédnutím k tomu, že je dle něho zjevné, že jízda v závodních automobilech (vytrvalostní automobilové závody) je zálibou pana P. a ten se touto skutečností ani nikterak netají. Podle žalovaného není neobvyklé, že daňoví poplatníci vynakládají prostředky na sportovní sponzoring za účelem propagace svého obchodního jména nebo značky či osoby. Zde se ovšem jedná podle žalovaného o zcela jinou skutkovou situaci, kdy nelze odhlédnout od zcela zjevného osobního motivu společníka a jednatele pana P.
14. V bodech 68 – 70 Napadeného rozhodnutí žalovaný vyložil důvody, pro které přisvědčil správci daně, že žalobcem předložená vysvětlení a důkazní prostředky nemohly osvědčit šetřený náklad ve výši více jak 7 mil. Kč jako náklad ve smyslu s § 24 odst. 1 ZDP. Ztotožnil se přitom se správcem daně, že ani uplatněné odpisy související s pořízením závodního vozidla, i když se jedná o náklady ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, nelze akceptovat jako daňově účinné, neboť žalobce neprokázal, že tyto náklady souvisely s jeho podnikatelskou činností. S poukazem na závěry Nejvyššího správního soudu pak žalovaný uvedl, že pokud není schopen daňový subjekt prokázat, jakým způsobem závodní automobil vlastně napomohl nebo mohl napomáhat k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (v kontrolovaném zdaňovacím období, případně v minulých či

budoucích zdaňovacích obdobích), není možné tyto daňové odpisy osvědčit jako daňový výdaj. Žalovaný uzavřel, že vzhledem k tomu, že předmětný náklad související s provozem a s veškerými zaúčtovanými náklady vážícími se k závodnímu vozidlu nebyl doložen, nelze uznat tyto náklady v celkové výši 7 197 143,91 Kč jako daňově účinné ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP a § 24 odst. 2 písm. a) ZDP.

15. K souvisejícím odvolacím námitkám žalovaný podotknul, že žalobce v průběhu řízení přizpůsoboval svá tvrzení aktuálnímu stavu a reakci správce daně na jeho vyjádření. Souvislost přímé vazby mezi oslovením mladé generace prostřednictvím závodního vozu spojeného převážně s osobou jednatele žalobce a využívaného výhradně touto osobou, a zvýšením zisku žalobce, nebyla podle žalovaného vůbec prokázána. Tvrzení jednatele neprokazují souvislost s podnikatelskou činností žalobce a jeho očekávanými příjmy (výnosy). Zjednoduší argumentaci na to, že závodní auto je reklamní poutač sám o sobě a přitom jej používá výhradně jednatel žalobce, daňovou relevanci vynaložených výdajů podle žalovaného neprokazuje, kdy navíc jednatel vůz, který je v majetku žalobce, využívá zcela bezplatně. Žalovanému přitom nebylo zřejmé, jaké existuje spojení mezi dodávkou plynu a elektřiny a motoristickým odvětvím. Přestože vozidlo obsahovalo logo s označením BOHEMIA ENERGY, nebylo jasné, o kterou z více společností se shodnou částí označení se přesně jedná.
16. I výdaje na reklamu jsou jako každé jiné výdaje (náklady), jejichž daňová účinnost se hodnotí dle § 24 odst. 1 ZDP, podle žalovaného daňově uznatelné pouze při splnění zákonem daných podmínek, a to, pokud byly skutečně vynaloženy; byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; byly vynaloženy v daném zdaňovacím období, a pokud je za výdaje považuje zákon, přičemž důkazní břemeno nese daňový subjekt. Žalobce však podle žalovaného nebyl schopen uvedený účel nákladu na „provoz závodního automobilu“ prokázat, jeho argumenty se měnily dle toho, jakou nesrovnalost správce daně zrovna objevil. Podle žalovaného zde neexistuje ucelený a nezpochybnitelný soubor důkazů, které by věrohodně zapadaly do tvrzení žalobce a nezpochybnitelně tak potvrzovaly skutečnost, že účelem vynaložení výdajů byla skutečně reklama a propagace s cílem oslovit zákazníky, a to ve vazbě na již zmíněné osobní - soukromé motivy pana P. V bodech 76 až 78 Napadeného rozhodnutí se přitom žalovaný vyjádřil k dalším souvisejícím otázkám (neexistence oficiálního teamu BOHEMIA ENERGY, vlivu doporučení společnosti Profitbooster, problematika licence soutěžícího, prezentování pod značkou třetí osoby a nikoliv značkou žalobce, vliv reklamy na tržby žalobce aj.) Žalovaný zdůraznil, že o tvrzené efektivitě vynaložení příslušného nákladu pochybuje zejména s přihlédnutím k tomu, že je zjevné, že jízda v závodních automobilech je osobním zájmem přímo osoby pana jednatele/společníka.
17. Žalovaný dále s poukazem na § 25 odst. 1 ZDP zdůraznil, že některé výdaje (náklady), které, ačkoliv mohou splňovat při prvním pohledu základní podmínku uvedenou v § 24 odst. 1 ZDP, tj. že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nelze pro daňové účely za takto vynaložené nikdy uznat. V případě výdajů uvedených v ust. § 25 odst. 1 ZDP není dle žalovaného možné, aby tyto výdaje byly považovány za

daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 ZDP, i když by byly, jako v daném případě např. označovány jako výdaje na reklamu. V předmětném případě by tak bylo podle žalovaného „možno označit daný náklad za náklad osobní spotřeby [pozn., i když právnická osoba jako pouhá právní fikce nemůže mít již z principu jakoukoli osobní potřebu, nemá vlastní (osobní, soukromý) život, žádná právnická osoba vlastně hmotně neexistuje (podnik, družstvo apod.), existují pouze lidé (ať již jde o vlastníky, zaměstnance apod.), kteří ji reprezentují] nebo za náklad představující nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na sportovní akce. Ten jako nedaňový výdaj (náklad) je na druhé straně nezdaňovaný dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP“.

18. K nákladu na daňové odpisy závodního vozidla žalovaný doplnil, že u běžných reklamních ploch, totemů a vlajek je účel vynaložení prostředků na jejich pořízení nezpochybnitelný a stěží může být jiný než je právě jednoznačná prezentace obchodního jména nebo značky. V tomto případě však dle žalovaného nelze nepřihlídnout k faktu, že účelem byl především soukromý zájem jednatele/společníka a jeho obliba v motoristickém sportu. Žalovaný neakceptoval argumentaci žalobce, že závodní automobil je reklamním poutačem a souvisí s podnikatelskou činností. V daném případě musel žalobce podle žalovaného počítat s tím, že v daňovém řízení bude nutno vyžadovat prokázání jasné vazby mezi závodním automobilem a podnikatelskou činností, a u ostatních výdajů přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelnými příjmy. Podle žalovaného nebyl nalezen žádný „titul“ pro nárok na uplatnění daňových odpisů vozidla KTM X-BOW v daňových výdajích ani pro ostatní daňově uplatněné náklady. Žalobce důkazní břemeno neunesl.

III. Žaloba

19. Žalobce pod **prvním žalobním bodem** namítal porušení základních zásad daňového procesu, zejména zásady volného hodnocení důkazů zakotvené v § 8 odst. 1 větě za středníkem daňového řádu a zásady přednosti obsahu před formou zakotvené v § 8 odst. 3 daňového řádu, což vedlo dle žalobce k porušení povinnosti zjistit a stanovit daň správně, jak správci daně ukládá § 1 odst. 2 daňového řádu.
20. Podle žalobce není mezi stranami sporné, že žalobce poskytl v roce 2013 společnosti TwO půjčku (půjčky) v celkové výši 10 858 278,04 Kč. Za tím účelem smluvní strany uzavřely Smlouvu o půjčce, která sice obsahovala ujednání o úroku, ten nicméně nebyl na základě ústní dohody smluvních stran aplikován, resp. byl změněn na úrok ve výši 0 % p.a. O bezúročnosti půjčky svědčí podle žalobce neúčtování o úrocích z této půjčky (těchto půjček) u žádné ze smluvních stran. Podle žalobce je zjevné, že pokud by strany v období čerpání půjčky měly v úmyslu půjčku úročit, přinejmenším jedna ze stran by o úroku účtovala, a to přinejmenším dlužník, který by si nákladovým úrokem snižoval základ daně z příjmů. Existenci ústní dohody o snížení úroku na 0 % p.a. smluvní strany následně podle žalobce potvrdily písemným Potvrzením, jehož pravdivost žalovaný popřel bez (s ohledem na oboustranné neúčtování o úroku) jediného racionálního důvodu. Na existenci dohody o neúročení poskytnuté půjčky (půjček) nemůže mít podle žalobce vliv ani chyba ve zprávě o vztazích. Žalobce přitom odmítl, že by opakovaně měnil svá tvrzení ohledně výše úrokové sazby; tento závěr je dle žalobce v rozporu se zjištěným skutkovým stavem,

neboť žalobce od počátku tvrdí, že půjčka (půjčky) byla poskytnuta bezúročně, což konečně potvrzuje i shrnutí tvrzení žalobce provedené žalovaným v bodu 57 Napadeného rozhodnutí. Při aplikaci § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu by dle žalobce finanční orgány jednoznačně dospěly k závěru, že záměrem smluvních stran bylo poskytnutí bezúročné půjčky (půjček), bez ohledu na k tomu uzavřenou písemnou dokumentaci, neboť se smluvní strany k půjčce (půjčkám) jako k bezúročné chovaly, resp. k tomu, že písemná Smlouva o půjčce předložená žalobcem v rámci daňové kontroly nikdy nebyla naplněna a naopak byla naplněna ústně sjednaná smlouva o půjčce bezúročné, resp. s ohledem na to, že smlouva o půjčce je reálným kontraktem, šlo o sedm samostatných, ústně sjednaných smluv o bezúročné půjčce. Finanční orgány však podle žalobce namísto toho lpěly na dodržení původní Smlouvy o půjčce, kterou smluvní strany nedodržovaly a ve vztahu k úročení podle ní zjevně postupovat nechtěly.

21. Žalobce zdůraznil, že základním prvkem pro aplikaci zásady přednosti obsahu před formou je právě skutkový stav, kdy smluvní strany vědomě či nevědomě uzavřely formálně perfektní smluvní typ, ve skutečnosti však jednaly jednoznačně a od počátku odlišně od něj. Podle žalobce nelze připustit výklad, který by aplikaci zásady přednosti obsahu před formou zužoval výlučně na situace, kdy je skutečný stav pro smluvní strany nevýhodnější než stav formální, ani na situace, kdy se formálně uzavřený smluvní typ liší od smluvního typu následně realizovaného (tj. jedná se o dva odlišné smluvní typy), neboť taková definiční zúžení z § 8 odst. 3 daňového řádu ani z jeho kontextu nevyplývají. Naopak je v kontextu s § 8 odst. 1 větou za středníkem a s § 1 odst. 2 daňového řádu podle žalobce zjevné, že cílem zásady přednosti obsahu před formou je zjištění skutečného obsahu / průběhu skutkového stavu jako nezbytného podkladu pro (materiálně a objektivně) správné zjištění a stanovení daně.
22. Pod **druhým žalobním bodem** žalobce namítal nepřezkoumatelnost, resp. zmatečnost Napadeného rozhodnutí pro vnitřní logické rozpory argumentace.
23. Žalovaný podle žalobce jednak v bodě 33 Napadeného rozhodnutí sám při vymezování předmětu daně uvádí, že výnosy představují přijaté nebo nárokové přírůstky ekonomických užitků účetní jednotky a účtují se ve výši nárokové či získané protihodnoty, v dalším však požaduje zaúčtovat a zejména zdanit úroky, které nebyly z důvodu nulového úročení půjčky ani získány ani nárokovány.
24. Žalovaný dále podle žalobce odmítá možnost změny výše úročení půjčky (půjček) s odkazem na zákonnou úpravu, podle níž je ústní změna písemně uzavřené dohody neplatná, avšak současně dodává, že neplatnost takové ústní dohody je pouze relativní, tj. takové neplatnosti by se musela dovolávat některá ze smluvních stran, což se v daném případě zjevně nestalo. Žalovaný si tím podle žalobce sám mlčky odpovídá, že změna písemné smlouvy o půjčce ústní dohodou v daném případě neplatná nebyla.
25. Žalobce v této souvislosti dále namítal, že zatímco ve vztahu k úročení žalovaný ústní formu změny písemně uzavřené smlouvy nepřipouští, ve vztahu k navýšení dohodnutého rámce poskytnutých finančních prostředků (nad písemně ujednaných maximálních 10 mil.

Kč) mu již ústní dohoda nevádí a úrok, o který nezákonně zvyšuje základ daně žalobce, kalkuluje z plné výše skutečně poskytnuté půjčky (půjček). Pokud by tedy žalovaný byl ve svém výkladu konzistentní, musel by podle žalobce částku zvýšení základu daně přinejmenším snížit o úrok vypočtený z jistiny přesahující 10 mil. Kč, neboť na jejím poskytnutí se strany dle žalovaného nemohly Smlouvou o půjčce dohodnout.

26. Žalovaný dále podle žalobce odmítá připustit, že skutečným obsahem smluvního vztahu bylo poskytnutí bezúročné půjčky, přestože sám v bodě 59 Napadeného rozhodnutí konstatuje, že smluvní strany podle uzavřené smlouvy a v ní sjednaných podmínek od samého počátku nepostupovaly. Naopak z toho žalovaný dovozuje závěr, že právě proto měla být půjčka úročena a že odkaz na faktické jednání smluvních stran je pouze účelovým tvrzením. Tím podle žalobce *de facto* otáčí zásadu přednosti obsahu právního jednání před formou na zásadu přednosti formy před obsahem právního jednání. Takový závěr podle přesvědčení žalobce nejenom odporuje zákonu a současně i principům logického myšlení, ale je navíc nepravdivý.
27. Námitkami soustředěnými pod **třetím a čtvrtým žalobním bodem** pak žalobce brojil proti odeprání daňové uznatelnosti nákladů na závodní vozidlo KTM X-BOW – R formule.
28. Namítl, že ve vztahu k nákladům vynaloženým na reklamu judikatura dovodila, že spojení s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných výnosů je naplněno, pokud konkrétní užitý marketingový nástroj, na který byly náklady vynaloženy, vedl k propagaci zadavatele / inzerenta, jeho produktů či služeb nebo tuto schopnost daného marketingového nástroje alespoň bylo možno v době rozhodování o vynaložení nákladů na něj rozumně předpokládat. Prezentace loga zadavatele reklamy je přitom podle žalobce formou jeho propagace. Žalobce uvedl, že propagace obchodní značky Bohemia Energy umístěním na vozidle v rámci závodů okruhů KTM X-BOW BATTLE, Českého Okruhového Poháru a Carbonia Cupu sledovaných tisíci diváků s cílem oslovit tyto diváky a získat z jejich řad nové klienty i propagace v rámci náborových akcí zaměřených na získání nových prodejců prodávajících produkty žalobce uvedené podmínky daňové uznatelnosti naplňovala. Požadavky finančních orgánů stran prokázání bezprostřední souvislosti této reklamy (nákladů na ni) s konkrétními dosaženými výnosy žalovaného a prokázání proporcionality mezi vynaloženými náklady a konkrétními dosaženými výnosy jsou podle žalobce v přímém rozporu s dříve specifikovanými judikatorními závěry. Finanční orgány přitom podle žalobce bez dalšího odmítli jednotlivé jím předkládané a navrhované důkazy. Požadavek bezprostřední souvislosti nákladů na reklamu s realizovanými výnosy přitom nejenom neodpovídá platnému právu a jeho výkladům (včetně judikatorních), ale je ze samotné podstaty reklamy nesplnitelný. Naprosto nesmyslný je pak podle žalobce závěr správce daně, že bezprostřední souvislostí výdajů na reklamu s očekávanými příjmy je situace, kdy bez vynaložení nákladů na reklamu by podnikatel očekávané příjmy nezískal či je neměl možnost získat. Přestože žalobce uvedené námitky vznášel v rámci odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí, žalovaný se k nim dle žalobce relevantním způsobem nevyjádřil, stejně jako k předloženému důkazu dokládajícímu vývoj / udržení pozice žalobce na trhu s dodávkami

plynu a elektřiny v letech 2012 až 2016, tj. v letech zasažených i účinky reklamy realizované prostřednictvím provozování vozidla. Žalovaný podle žalobce jednotlivé důkazy o tom, v jakých konkrétních případech provozování vozidla přispělo k osvětě obchodní značky Bohemia Energy a dosahování zdanitelných výnosů, popř. úspor na nákladech, odmítal zejména s tvrzením, že souvislost těchto výnosů a nákladů na provoz vozidla není dostatečně přímá a že jednotlivé doložené výnosy jsou v nepoměru k nákladům vynaloženým na provoz vozidla. Žalovaný přitom podle žalobce každou doloženou skupinu výnosů samostatně poměřoval s celkovou částkou nákladů na provoz vozidla, nadto bez zohlednění faktu, že doložené bezprostředně související výnosy, úspory či jiné benefity pro značku a potažmo žalobce jsou jen částí přínosu realizované reklamy, neboť přímé spojení reklamy s konkrétním příjmem je z podstaty věci jen stěží doložitelné.

29. K závěru o neprokázání vyšší ekonomické výhodnosti prezentace obchodní značky Bohemia Energy na shora uvedených závodních okruzích formou provozu vlastního vozidla, žalobce zdůraznil, že důvody této skutečnosti jsou však naprosto zřejmé a byly celkem podrobně rozvedeny v odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí, když žalobce měl k dispozici celou reklamní plochu vozidla a jeho pilotem byl navíc jeho zaměstnanec. Žalobce popsal důvody vyšší ekonomické výhodnosti s tím, že žalovaný se k odpovídající odvolací argumentaci nevyjádřil a pouze převzal obecné závěry správce daně.
30. Žalobce dále nesouhlasil se závěrem, že neprokázal své tvrzení, že nebyly vhodné závodní týmy, jimž by žalobce vůbec mohl reklamu dotčeného rozsahu zadat. Zdůraznil, že z předložené výsledkové listiny okruhu KTM X-BOW BATTLE za rok 2013 vyplývá, že českých jezdců v této soutěži jezdilo minimálně a ti, kteří se jí účastnili, nedosahovali dostatečně reprezentativních výsledků. Zadání reklamy českým týmům účastnícím se této soutěže by tedy nesplňovalo požadavky žalobce a minula by se tedy účinkem. Zadání reklamy zahraničním týmům pak podle žalobce nepřipadalo v úvahu.
31. K závěru, že žalobce nedisponoval licencí závodního týmu a ani o její vydání nikdy neusiloval a že pouze pilot J. P. byl držitelem licence závodního jezdce, přičemž v průběhu jednotlivých závodů oficiálně jezdil pod hlavičkou „cizích“ závodních týmů, žalobce uvedl, že tuto skutečnost dostatečně objasnil v odvolání, včetně vysvětlení, jak bylo v průběhu daňové kontroly míněno označování účasti J. P. na závodech jako reprezentanta týmu Bohemia Energy. Cílem reklamy bylo dle žalobce prezentovat obchodní značku Bohemia Energy prostřednictvím její neoddělitelné tváře spolumajitele a jednatele J. P. Proto bylo nutné, aby J. P. byl držitelem licence jezdce (bez ní by nemohl vozidlo na závodech řídit), licence pro společnost však byla zbytečná. Tým RACETOOL je přitom týmem českého zastoupení značky KTM; formální připojení J. P. pod tento tým tedy bylo logické a nebylo vůči žalobci žádným způsobem konkurenční. Závodní licenci přitom J. P. získal podle žalobce v roce 2012, tedy v bezprostřední návaznosti na pořízení vozidla. K uvedeným faktům se nicméně žalovaný podle žalobce nevyjádřil a pouze převzal obecné závěry správce daně.

32. K závěrům žalovaného o sponzoringu žalobce namítl, že nikdy neuváděl, že by nákup a provozování vozidla bylo sponzoringem, nýbrž pouze uváděl, že se prezentuje (mimo jiné) formou sportovního sponzoringu. Všechny znaky sponzoringu, které žalovaný uvádí jako pro sponzora prospěšné, nicméně byly podle žalobce v případě reklamní prezentace prostřednictvím provozování vlastního vozidla bezesporu naplněny.
33. Ke studii agentury PROFITBOOSTER, která byla zpracována až po zakoupení vozidla žalobce namítl, že žalovaný se nijak nevyjadřuje k informaci o spolupráci při výběru a hodnocení jednotlivých marketingových aktivit s touto agenturou probíhající již od roku 2010, kterou žalobce uvedl v rámci odvolání; žalovaný bez jakéhokoli vyjádření přešel rovněž navrhovaný důkaz výpovědi zaměstnanců této agentury.
34. K závěru odmítajícímu přínos prezentace vozidla při náborových akcích zaměřených na získávání nových prodejců žalobce namítl, že žalovaný se nezamýšlí nad tím, že společnost Comfort Energy Prodej s.r.o. je společností patřící do skupiny Bohemia Energy, jejíž mateřskou společností je právě žalobce, který též drží ochranné známky ke značce Bohemia Energy a jehož produkty společnost Comfort Energy Prodej s.r.o. prodává.
35. K opakované výtce žalovaného, že žalobce své argumenty v průběhu daňového řízení přizpůsoboval aktuálním závěrům správce daně, žalobce namítl, že žalovaný zcela odhlíží od podstaty dokazování v daňovém řízení, při němž jde právě o to přinést správci daně argumenty a vysvětlení na správcem daně vznesené dotazy, pochybnosti či závěry. Žalobce rovněž polemizoval se závěrem žalovaného, že není zřejmé, jaké existuje spojení mezi dodávkou plynu a elektřiny a motoristickým odvětvím a že symbolem energie, paliva, síly a rychlosti může být i letadlo.
36. Vytýkal-li žalovaný, že vozidlo řídil pouze jednatel žalobce, a vozidlo proto nemohlo sloužit jako reklamní poutač, činil tak podle žalobce přesto, že bylo v rámci daňového řízení opakovaně vysvětlováno, že cílem reklamního sdělení bylo propojit značku Bohemia Energy jako mladou, úspěšnou a energicky se vyvíjející značku zejména s mladými lidmi právě i formou jejího úzkého ztotožnění s pilotem a spolujednatelům značky, který je také mladým, energickým a úspěšným člověkem.
37. Žalobce rovněž namítl, že ze stejných důvodů svědčících pro daňovou uznatelnost nákladů na provoz vozidla je pak daňově odčitatelný též daňový odpis vozidla. Ustanovení § 26 odst. 5 ZDP stanoví podle žalobce jako podmínku uplatnitelnosti daňových odpisů skutečnost, že se odpisovaný hmotný majetek vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, tj. jde o obdobnou podmínku jako v případě § 24 odst. 1 téhož zákona. Pokud tedy na sobě vozidlo neslo reklamu na obchodní značku Bohemia Energy a za tímto účelem bylo pořízeno a provozováno, což bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, nemůže být podle žalobce pochyb ani o daňové odčitatelnosti daňových odpisů vozidla.
38. Konečně pod **pátým žalobním bodem** žalobce namítal, že žalovaný dovodil, že pořízení vozidla a jeho provozování je nákladem osobní spotřeby nebo nákladem představujícím nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na

sportovní akce, a to proto, že vozidlo pilotoval J. P., který je spolujednatel žalobce a jedním z jeho koníčků je motoristický sport. Žalovaný přitom podle žalobce není schopen jednoznačně označit a odůvodnit, na základě jakého ustanovení § 25 ZDP se tedy jedná o výdaje daňově neúčinné, když si sám možnost aplikace obou zmíněných variant daňové neuznatelnosti vyvrací. Jak sám žalovaný v Napadeném rozhodnutí uvádí, ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) ZDP o daňové neuznatelnosti výdajů na osobní potřebu poplatníka se vztahuje pouze na výdaje poplatníků daně z příjmů fyzických osob, neboť samotná podstata osobní spotřeby, ale i dikce tohoto ustanovení nedává prostor pro jeho aplikaci v oblasti daně z příjmů právnických osob. Stejně tak se podle žalobce nemůže jednat o nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě možnosti používat sportovní zařízení ve smyslu § 25 odst. 1 písm. h) bodu 2 ZDP neboť jak bylo v průběhu daňového řízení vysvětleno, J. P. se závodů účastnil v rámci výkonu své práce pro žalobce a při závodech žalobce reprezentoval. Není přitom rozhodné, že na výsledkových listinách není u jména J. P. uvedena značka Bohemia Energy, neboť z polepů vozidla i z kombinézy pilota je zřejmé, koho fakticky reprezentuje, koho propaguje; fotografie ze závodů měly finanční orgány k dispozici a jsou součástí spisového materiálu. Pouhá skutečnost, že jedním z koníčků J. P. je motoristický sport, tedy ještě nemůže vést podle žalobce k podřazení nákladů na reklamu formou prezentace na automobilových závodech pod shora citovaný § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP. Žalobce zdůraznil, že spojení pilota J. P. se značkou Bohemia Energy je tedy zjevné i pro osoby neznalé jeho ekonomických aktivit. Na uvedeném podle žalobce ničeho nemění ani to, že pouze pan J. P. měl licenci závodního jezdce.

39. Žalobce přitom v této souvislosti namítl, že změna právní kvalifikace povahy nákladů na provoz vozidla a jejich podřazení pod náklady uvedené v § 25 odst. 1 ZDP provedená v Napadeném rozhodnutí postrádá jakékoli opodstatnění, neodpovídá dikci citovaného ustanovení a není podložena žádnými důkazy provedenými v rámci daňového řízení. Nadto žalovaný změnou argumentace v rámci Napadeného rozhodnutí, bez možnosti žalobce se k takovému závěru v průběhu odvolacího řízení vyjádřit, popírá podle žalobce princip dvojinstančnosti daňového řízení.

IV. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

40. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 22. 3. 2019 předně zdůraznil, že v Napadeném rozhodnutí vzal v potaz všechny žalobcem uplatněné námitky, a to s přihlédnutím ke skutečnosti, že se žalovaný ve svém rozhodnutí mohl vypořádat uceleným způsobem se všemi námitkami. S poukazem na relevantní judikatorní praxi zdůraznil, že není povinností orgánů veřejné správy, aby se vypořádávaly detailně se všemi námitkami, které účastník řízení vznesl.
41. K námitkám vzneseným pod **prvním žalobním bodem** konstatoval, že žalobce v průběhu daňového řízení několikrát měnil svá tvrzení ohledně důvodu nezaúčtování výnosových úroků z poskytnuté půjčky, kdy jednotlivá tvrzení obsahovala značné vzájemné rozpory. Reprodukoval přitom v tomto směru závěry uvedené v bodě 57 Napadeného rozhodnutí.

42. Odmítl, že by tvrdil, že žalobce opakovaně měnil svá tvrzení ohledně výše úrokové sazby, s tím, že poukazoval na změnu tvrzení ohledně důvodu nezaúčtování výnosových úroků z poskytnuté půjčky, nikoliv však na změnu žalobcem tvrzené výše. Žalobce podle žalovaného setrval na tvrzení, že půjčka byla sjednána bezúročně, které však odůvodňoval tvrzeními, které žalobce v průběhu daňového řízení účelově měnil, kdy jednotlivá tvrzení obsahovala značné vzájemné rozpory. Žalovaný setrval na závěrech uvedených v bodě 54 – 56 Napadeného rozhodnutí. Doplnil, že v kontextu se skutečností, že smluvními stranami jsou personálně propojené daňové subjekty, a skutečností, že písemné Potvrzení bylo vyhotoveno až několik let po údajné změně Smlouvy o půjčce, a to v průběhu daňového řízení jako reakce na zhodnocení případu správcem daně, je tedy nutné žalobcovo tvrzení a jednání vnímat jako účelové. Ústní ujednání pak nelze brát podle žalovaného v potaz jako změnu, která byla provedena již před samotným plněním Smlouvy o půjčce. Závěr, že žalobce postupoval podle písemné Smlouvy o půjčce, je dle žalovaného zřejmý ze samotného jednání žalobce v průběhu daňové kontroly, kdy žalobce neustále deklaroval a potvrzoval uzavření příslušné Smlouvy o půjčce. Žalovaný sice souhlasil s tím, že smluvní strany od samotného počátku nepostupovaly podle uzavřené smlouvy, k čemuž dodal, že na základě této skutečnosti bylo povinností žalobce vyčíslit a zaúčtovat sjednaný úrok ve výši 4,75 % za celou dobu půjčky. Z toho však podle žalovaného plyne, že smluvní strany nepostupovaly od samého počátku podle Smlouvy o půjčce, ale postupovat tak měly, neboť je pro tyto subjekty závazná a žalobce na ní její závaznost odkazoval v průběhu daňového řízení. Žalobce tak byl podle žalovaného povinen účtovat písemnou smlouvou daný úrok. Žalovaný rovněž setrval na závěrech uvedených v bodě 61 – 63 Napadeného rozhodnutí.
43. K námitkám vzneseným pod **třetím a čtvrtým žalobním bodem** pak žalovaný především odkázal na body 74 a násl. Napadeného rozhodnutí. Doplnil, že i v tomto případě přizpůsoboval žalobce svá tvrzení aktuálnímu stavu a reakci na jeho vyjádření, když nejprve označil jako hlavní důvod pořízení závodního vozidla a jeho provozování propagaci značky BOHEMIA ENERGY. Zopakoval závěry uvedené v bodě 66 Napadeného rozhodnutí a setrval na svém stanovisku ve vztahu k otázkám výsledkových listin, vystavení licence, doporučení společnosti Profitbooster, srovnání s náklady při zvolení reklamy poskytnuté jiným týmem nebo formou klasického sponzorství a náborovým akcím. Znovu zdůraznil, že o pravém účelu vynaložení nákladu v podobě koupě závodního vozu (a s tím související výdaje) je nutno pochybovat též s přihlédnutím k tomu, že je zjevné, že jízda v závodních automobilech je zálibou jednatele žalobce a ten se touto skutečností ani nikterak netají. Žalovaný rovněž s poukazem na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu zopakoval, že pokud není schopen žalobce prokázat, jakým způsobem závodní automobil vlastně napomohl nebo mohl napomáhat k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (v kontrolovaném zdaňovacím období, případně v minulých či budoucích zdaňovacích obdobích), není možné tyto daňové odpisy osvědčit jako daňový výdaj. Žalobce jím předloženými důkazními prostředky ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) ZDP podle žalovaného neprokázal příčinnou souvislost mezi výdaji, tj. pořízením závodního automobilu a podnikatelskou činností žalobce.

44. K žalobní námitce vyčítající žalovanému, že se nikterak nevyjádřil k informaci o spolupráci při výběru a hodnocení jednotlivých marketingových aktivit s agenturou Profitbooster již od roku 2010, žalovaný uvedl, že sám žalobce předložil doporučení ve formě prezentace od dané agentury s tím, že právě tato má prokazovat oprávnění zaúčtování nákladů souvisejících s pořízením a provozem závodního vozu ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, neboť na základě tohoto doporučení přistoupil k pořízení předmětného vozidla.
45. Vytýkal-li žalobce žalovanému, že se nezamýšlí nad tím, že společnost Comfort Prodej s.r.o. je společností patřící do skupiny Bohemia Energy, jejíž mateřskou společností je právě žalobce, který též drží ochranné známky ke značce Bohemia Energy a jehož produkty společnost Comfort Energy Prodej s.r.o. prodává, žalovaný k tomu uvedl, že pro uznání, resp. neuznání nákladu žalobce na provoz závodního vozu a jeho daňových odpisů je především důležitá skutečnost, že tyto náborové akce nebyly prováděny pro nábor obchodních zástupců právě pro žalobce samotného. Žalovaný rovněž setrval na závěrech uvedených v bodě 80 Napadeného rozhodnutí.
46. K námitkám uvedeným **pod pátým žalobním bodem** pak žalovaný odpověděl, že v bodě 79 Napadeného rozhodnutí upozornil na § 25 odst. 1 ZDP s tím, že na základě zjištěných skutečností by bylo možno náklad v podobě pořízení a provozu závodního vozu označit za náklad osobní potřeby nebo za náklad představující nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na sportovní akce. Žalovaný tento závěr uvedl pro ilustraci, jak se na základě zjištěných skutečností hodnocení předmětných nákladů limitně blíží právě nákladům uvedeným pod § 25 odst. 1 ZDP. V projednávaném případě je však podle žalovaného zásadní skutečnost, že předmětné náklady žalobce splnily podmínky ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
47. Žalobce se pak v replice ze dne 26. 8. 2019 vyjádřil k obsahu vyjádření žalovaného, přičemž setrval na své žalobní argumentaci.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

48. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem souhlasili.
49. Podstatou sporu mezi účastníky je především posouzení otázky, zda žalobce ve vztahu ke konkrétním okruhům vynaložených výdajů unesl důkazní břemeno o tom, že byl jejich uplatněním oprávněn snížit základ daně z příjmů právnických osob, a zda tedy bylo tyto náklady možno považovat za daňově účinné výdaje podle § 24 odst. 1 a 2 ZDP. Ve vztahu k úrokovým výnosům ze Smlouvy o půjčce je pak předmětem sporu, zda byl žalovaný oprávněn na daném skutkovém půdorysu zvýšit žalobci základ daně o nezaúčtovaný a

neuplatněný výnosový úrok dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP ve spojení s § 18 odst. 1 ZDP.

50. Soud předně přistoupil k námitkám uplatněným pod **prvním a druhým žalobním bodem**, jejichž prostřednictvím žalobce brojil proti závěrům finančních orgánů týkajícím se úrokových výnosů ze Smlouvy o půjčce.
51. Mezi stranami není v daném ohledu sporu o tom, že žalobce jako věřitel uzavřel se společností TwO jako dlužníkem Smlouvu o půjčce na financování provozu dlužníka do výše 10 000 000 Kč, kdy ustanovení čl. 3 Smlouvy o půjčce zavazovalo dlužníka k úhradě úroku ve výši 4,75 % p. a. Mezi účastníky není sporu ani o tom, že žalobce poskytl společnosti TwO v rozhodném období půjčku ve výši celkem 10 857 974,04 Kč. Strany se shodují rovněž v tom, že žalobce ve svých účetních výkazech žádné úrokové výnosy z uvedeného smluvního vztahu neevidoval. Žalovaný přitom nečinil sporným, že ani dlužník, tedy společnost TwO ve svém účetnictví žádné výdaje na úrok v souvislosti s přijatou půjčkou nevykazovala a nesnižovala o něj svůj základ daně v rozhodném období. Žalovaný nerozporoval ani to, že v souladu s § 23 odst. 7 ZDP byl žalobce v rozhodném období oprávněn poskytnout společnosti TwO, coby spojené osobě ve smyslu naposledy uvedeného ustanovení, půjčku bezúročně.
52. V nyní posuzované věci přitom dospěl žalovaný v Napadeném rozhodnutí k závěru, že žalobce byl povinen zahrnout do základu daně rovněž úrokové výnosy ve výši 168 215,97 Kč, na něž mu dle přesvědčení finančních orgánů vznikl nárok z důvodu poskytnutí finančních prostředků společnosti TwO podle čl. 3 Smlouvy o půjčce. Žalovaný postavil své meritorní závěry na úvaze, že žalobce nebyl oprávněn ústní formou změnit obsah Smlouvy o půjčce, neboť ta ke svým změnám (jakož i k případnému vzdání se požadavku na písemnou formu změn) vyžadovala písemnou formu. Tvrzení žalobce, že došlo ústní dohodou mezi stranami ke snížení úroku na 0 %, bylo proto podle žalovaného v rozporu s těmito ujednáními. Žalovaný mj. poukazoval na relativní neplatnost změny smlouvy z důvodu nedodržení smluvními stranami dohodnutého požadavku na písemnou formu takových změn. Z uvedených důvodů žalovaný nepřisvědčil tvrzení žalobce o změně sjednané úrokové sazby z 4,75 % na 0 % ústní dohodou. K žalobcem předloženému Potvrzení pak žalovaný akcentoval, že *„jakákoliv smlouva může vyvolávat účinky pouze s účinky do budoucna (pro futuro)“*, přičemž tvrdil, že *„ačkoliv se vyskytují i právní názory, zastávající přípustnost smluvní retroaktivity, v daném případě veřejný zájem na řádné správě daní neumožňuje reflektovat tento typ smluvní autonomie“*.
53. Žalobce k uvedeným závěrům žalovaného v podané žalobě především namítal, že smluvní strany sice uzavřely Smlouvu o půjčce, která obsahovala ujednání o úroku, ten nicméně nebyl na základě ústní dohody smluvních stran aplikován, resp. byl změněn na úrok ve výši 0 % p.a., přičemž o této dohodě smluvní strany uzavřely v roce 2016 písemné Potvrzení. S poukazem na § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu žalobce zdůrazňoval, že záměrem smluvních stran bylo poskytnutí bezúročné půjčky (půjček), bez ohledu na k tomu uzavřenou písemnou dokumentaci, když se k půjčce (půjčkám) jako k bezúročné chovaly,

příčemž písemná Smlouva o půjčce předložená žalobcem v rámci daňové kontroly nikdy nebyla naplněna a naopak byla naplněna ústně sjednaná smlouva o půjčce bezúročné.

54. Soud připomíná, že předmětem daně z příjmu jsou v souladu § 18 odst. 1 ZDP všechny příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem bez ohledu na právní důvod těchto příjmů, pokud výslovně ZDP s určitým právním titulem pro pohledávku nespojuje vynětí ze zdanění, osvobození od daně nebo zvláštní podmínky zdanění.
55. Dle § 23 odst. 1 ZDP je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců tohoto ustanovení.
56. Pro zjištění základu daně se v souladu s § 23 odst. 10 ZDP vychází z účetnictví vedeného podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o účetnictví**“), pokud zvláštní předpis nebo ZDP nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.
57. Podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví přitom platilo, že *„účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí“* (pozn. zvýraznění doplněno soudem).
58. Podrobná pravidla účtování jsou pak v návaznosti na zákon o účetnictví upravena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, a v navazujících Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**České účetní standardy pro podnikatele**“). Podle bodu 4.6.2 Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 přitom platí, že *„ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 66 - Finanční výnosy se zaúčtují nároky na výnosové úroky od bank, spořitelních a úvěrních družstev a jiných dlužníků a obdobná plnění“*.
59. Při zjištění výše rozdílu mezi příjmy a výdaji se tedy u subjektů, které vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření, který je vykázan v účetnictví daňového subjektu [§ 23 odst. 2 písm. a) a odst. 10 ZDP]. Výsledek hospodaření tak slouží jako výchozí údaj pro zjištění základu daně, nelze jej nicméně se základem daně ztotožnit. Pro účely přesného stanovení základu daně se totiž výsledek hospodaření upravuje, tj. snižuje nebo zvyšuje, podle § 23 ZDP.
60. Podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1 ZDP přitom platí, že *„výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy“*. Jinak řečeno platí, že pokud daňový subjekt určitý výnos nezahrne do výsledku hospodaření, ač je

k tomu dle účetních předpisů povinen, je třeba základ daně z příjmů podle naposledy uvedeného ustanovení ZDP zvýšit.

61. Žalovanému je možno s odkazem na dříve uvedené přisvědčit, že pokud by žalobci uzavřením Smlouvy o půjčce skutečně vznikl nárok na smluvní úrok ve výši uvedené v čl. 3 Smlouvy o půjčce, byl by povinen o takovém úroku v souladu s pravidly obsaženými v § 3 zákona o účetnictví a navazujících prováděcích předpisech účtovat, a to ve vztahu k období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Se zřetelem ke shora popsaným pravidlům by pak zprostředkovaně byly takové výnosy předmětem daně z příjmů právnických osob, a to bez ohledu na jejich skutečnou úhradu ze strany společnosti TwO.
62. Soud nepřehlédl, že žalovaný ve svých závěrech o zvýšení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1 ZDP ve spojení s § 18 odst. 1 ZDP vyšel z toho, že žalobce nebyl oprávněn ústní formou změnit obsah Smlouvy o půjčce, neboť ta ke svým změnám (jakož i k případnému vzdání se požadavku na písemnou formu změn) vyžadovala podle dohody stran písemné formy. Žalovaný trval na tom, že tvrzení žalobce, že došlo ústní dohodou mezi stranami ke snížení úroku na 0 %, je v rozporu s těmito smluvními ujednáními, a zdůrazňoval, že nedodržení smluvními stranami dohodnutého požadavku na písemnou formu změn Smlouvy o půjčce vede k jejich relativní neplatnosti. V návaznosti na uvedené pak žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by smluvní úroková sazba vyplývající ze Smlouvy o půjčce byla dohodou smluvních stran před zahájením čerpání finančních prostředků snížena na 0 % p.a., resp. že by se smluvní strany dohodly o tom, že půjčka bude poskytnuta bezúročně.
63. Soud nepochybně, že s ohledem na dále v tomto rozsudku popsaná pravidla rozložení a přenosu důkazního břemene bylo v nyní posuzované věci na žalobci, aby v rámci daňového řízení prokázal své tvrzení o ústní formou sjednané změně Smlouvy o půjčce. Nemohl však ponechat bez povšimnutí, že žalovaný svůj závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem spojoval výhradně s argumentací, dle níž nebylo lze ujednání obsažená ve Smlouvě o půjčce platně změnit dodatkem sjednaným v jiné, než písemné formě. Žalovaný se přitom dle přesvědčení soudu v závěrech, které ze smluvního ustanovení upravujícího náležitosti formy změn Smlouvy o půjčce dovozuje, zásadně mylí.
64. Soud připomíná, že žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně zdůrazňoval, že Smlouva o půjčce nebyla v podobě, v jaké byla stranami v písemné podobě uzavřena, nikdy naplňována. Žalobce několikrát poukazoval na to, že smluvní strany sice uzavřely Smlouvu o půjčce, která obsahovala ujednání o úroku ve výši 4,75 % p.a., avšak následně se ústně dohodly, že uvedené ujednání nebude aplikováno a půjčka bude poskytnuta bezúročně. Žalobce rovněž akcentoval, že smluvní strany se k poskytnuté půjčce jako k bezúročné také skutečně chovaly; ani jedna ze stran tedy o úrocích z daného úvěrového vztahu neúčtovala, přičemž ani společnost TwO si tedy o nákladové úroky nesnižovala za relevantní zdaňovací období základ daně z příjmů právnických osob; o této dohodě pak smluvní strany uzavřely podle žalobce v roce 2016 písemné Potvrzení, které žalobce k prokázání svých tvrzení předložil.

65. Jak bylo naznačeno výše, žalovaný se však v odůvodnění Napadeného rozhodnutí v daném směru omezil na úvahu, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že by písemnou Smlouvou o půjčce ujednaná úroková sazba byla následně ústní dohodou stran před zahájením čerpání finančních prostředků snížena, resp. že se smluvní strany dohodly na tom, že půjčka nebude úročena. Žalovaný přitom tyto své závěry spojoval výhradně s úvahou, že smluvní ujednání obsažené ve Smlouvě o půjčce vylučovalo možnost platného sjednání změny Smlouvy o půjčce ústní formou. Jinak řečeno, žalovaný *a priori* odmítal, že by Smlouvou o půjčce vůbec bylo lze platně změnit ústními ujednáními smluvních stran.
66. Žalovaný v tomto směru v bodě 54 Napadeného rozhodnutí uvedl, že *„ve smlouvě bylo ujednáno, že veškeré změny a doplňky musí být provedeny písemnou formou. Dané platilo i pro vzdání se písemné formy. Z daného lze jednoznačně dovodit, že veškeré změny bylo nutno vypracovat písemně a řídit se pak jimi následně (do budoucna) a pokud by bylo možno některý článek či bod sjednat ústní formou, tak dané „vzdání se písemné formy“ bylo nutno provést taktéž písemně. Proto pokud odvolatel tvrdí, že došlo ústní dohodou mezi stranami ke snížení úroku na 0%, tak dané bylo dle předložené smlouvy a nedoložení dokumentu o vzdání se práva písemné formy, v rozporu s těmito ujednáními“* (pozn. zvýraznění doplněno soudem).
67. Obdobně v bodě 55 pak žalovaný Napadeného rozhodnutí s poukazem na § 40 OZ 1964 uzavřel, že *„pokud zákon nebo smlouva vyžadovaly písemnou formu dodatku a ta nebyla dodržena, pak ústně uzavřený dodatek nebyl platný“*, přičemž podle žalovaného *„byly takové právní úkony stíženy relativní neplatností, a to jak v občanskoprávních, tak v obchodně právních vztazích“*. I na tomto místě žalovaný s poukazem na tyto úvahy uzavřel, že *„na základě daného tak nelze přisvědčit tvrzení odvolatele o změně sjednané úrokové sazby z 4,75% na 0% ústní dohodou“* (pozn. zvýraznění doplněno soudem“).
68. Rovněž v bodě 56 Napadeného rozhodnutí žalovaný s poukazem na právní režim Smlouvy o půjčce akcentoval, že *„veškerá ujednání, která by měla závazný účinek a byla platná, měla být prováděna opět pouze písemnou formou“*.
69. Pokud tedy žalovaný následně v bodech 58, 60 a 63 Napadeného rozhodnutí uzavřel, že *„nebylo prokázáno snížení úroků [na] výši 0%“*, že *„nebyla nikterak prokázána důvodnost jiného postupu“*, či že žalobce *„neprokázal, že k právnímu úkonu mezi smluvními stranami ve věci změny úrokové sazby vůbec došlo“*, je zjevné, že žalovaný v tomto svém stanovisku vyšel z úvahy o apriorní nepřípustnosti ústní formou provedené změny ujednání obsažených ve Smlouvě o půjčce. Žalovaný tedy ve svém důsledku odmítl relevanci tvrzení a souvisejících důkazních prostředků předkládaných žalobcem k ústně dojednané změně Smlouvy o půjčce toliko s poukazem na to, že platná změna smluvních ujednání žalobcem tvrzenou formou je již ze své podstaty vyloučena. Tento právní závěr je však v rozporu s relevantními právními a především navazujícími judikatorními východisky k platnosti soukromoprávních jednání. Závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem v daňovém řízení opřený o tuto chybnou úvahu tak neobstojí.
70. Žalovaný v uvedených závěrech podle přesvědčení soudu zcela odhlédl od toho, že podle § 40a OZ 1964 věty první, druhé a třetí platilo, že *„jde-li o důvod neplatnosti právního úkonu podle ustanovení § 49a, § 140, § 145 odst. 2, § 479, § 589, § 701 odst. 1, § 775 a § 852b*

odst. 2 a 3 považuje se právní úkon za platný, pokud se ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti právního úkonu nedovolá. Neplatnosti se nemůže dovolávat ten, kdo ji sám způsobil. Totéž platí, nebyl-li právní úkon učiněn ve formě, kterou vyžaduje dohoda účastníků (§ 40)“. Jinak řečeno, přestože žalovaný sám v bodě 55 Napadeného rozhodnutí reflektoval, že nedodržení stranami smluvně ujednané formy právního jednání mohlo i dle úpravy obsažené v OZ 1964 zakládat toliko jeho relativní neplatnost, nevyvodil z této úvahy nezbytné závěry. Zcela tedy opomněl přihlédnout k tomu, že na právní jednání, které smluvní strany učinily v jiné, než smlouvou ujednané formě, je třeba hledět jako na platné a působící zamýšlené právní účinky, ledaže se jedna ze smluvních stran neplatnosti takového právního jednání dovolá. Ze správního spisu přitom nijak nevyplývá, že by žalobce či společnost TwO žalobcem tvrzenou ústně provedenou změnu příslušného ujednání Smlouvy o půjčce zpochybňovali či že by se jeho (relativní) neplatnosti relevantním způsobem domáhali.

71. Soud na tomto místě připomíná, že Ústavní soud šel v interpretaci smluvní volnosti stran, tím spíše mezi podnikateli, co do důsledků porušení § 40 odst. 2 OZ 1964 („*Písemně uzavřená dohoda může být změněna nebo zrušena pouze písemně.*“) spočívající v jeho relativní neplatnosti podle § 40a věta třetí téhož zákona dokonce ještě dále. V nálezu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. I. ÚS 1264/11 došel k závěru, že „*písemně uzavřenou smlouvu se sjednanou výhradou změn v písemné podobě lze změnit i jinou formou (např. ústně učiněnými právními úkony), není-li včas namítána jejich relativní neplatnost; tento závěr se netýká smluv, u nichž písemnou formu stanoví zákon.*“ (pozn. zvýrazněno soudem) s tím, že vysvětlil, že jinak by se vytvářela „*umělé situace, která nerespektuje ani vůli stran a smluvní svobodu jako základní pilíř soukromého práva, ani zákon, který této svobodě v obecné rovině poskytuje ochranu*“, přičemž měl Ústavní soud za zřejmé, že „*zákonodárce preferoval faktickou (shodnou) vůli účastníků smlouvy s tím, že kterákoli ze smluvních stran může včas svým právním úkonem způsobit neplatnost úkonů protistrany a tím dosíci stavu vymíněného dříve: aby takové právní úkony byly činěny v písemné formě*“. Jinak řečeno, přestože by z ustanovení § 40 odst. 2 OZ 1964 mohlo vyplývat, že písemně uzavřenou smlouvu lze platně změnit toliko formou písemného dodatku, a to pod sankcí absolutní neplatnosti takového dodatku, Ústavní soud tento závěr odmítl a zdůraznil, že v takovém případě může být dohoda o změně smlouvy stižena nanejvýše vadou relativní neplatnosti.
72. Ač pak sám žalovaný na důsledky plynoucí z § 40a OZ 1964 (jakkoli toliko jedinou poznámkou) upozorňoval, v odůvodnění Napadeného rozhodnutí na jejich reflexi zcela rezignoval a opakovaně na více místech (viz výše) trval na tom, že ke změně Smlouvy o půjčce ústní dohodou nemohlo účinně dojít. Právě a jedině na základě toho pak paušálně odmítl tvrzení a související důkazní prostředky předkládané žalobcem k údajně ústně dojednané změně Smlouvy o půjčce a uzavřel, že žalobce stran rozhodné skutkové okolnosti neunesl důkazní břemeno. Jinak řečeno, žalovaný evidentně postavil Napadené rozhodnutí na chybném právním závěru, že žalobcem tvrzená a prokazovaná změna již ze své podstaty nemohla účinně vyvolat důsledky v jeho smluvním vztahu založeném Smlouvou o půjčce, a proto nemohla ničeho změnit na povinnosti žalobce účtovat o výnosu, na který mu vznikl nárok dle písemně uzavřené Smlouvy o půjčce.

73. Právě uvedené závěry přitom podporuje rovněž obsah vyjádření žalovaného k žalobě, v němž žalovaný obdobně jako v odůvodnění Napadeného rozhodnutí trval na tom, že *„ústní jednání pak nelze brát v potaz jako změnu, která byla provedena již před samotným plněním smlouvy o půjčce“*, resp. na tom, že *„smluvní strany nepostupovaly od samého počátku podle smlouvy o půjčce, ale postupovat tak měly, neboť je pro tyto subjekty závazná“*.
74. Tomuto závěru však soud s ohledem na shora uvedené nemohl přisvědčit. Zakládal-li tedy žalovaný své meritorní závěry o neunesení důkazního břemene na závěru o tom, že Smlouvu o půjčce nebylo možno platně změnit jinak, než písemným ujednáním podepsaným oběma smluvními stranami, je toto jeho východisko v příkrém rozporu s východisky civilněprávní úpravy, resp. výše uvedenou judikaturou Ústavního soudu. Případná ústní dohoda žalobce a společnosti TwO o změně ustanovení upravujícího výši úroku dle Smlouvy o půjčce byla tudíž podle soudu způsobila vyvolat právní účinky a bylo třeba ji považovat za platnou, jestliže se žádná ze smluvních stran neplatnosti nedovolala. Žalovaný přitom neargumentoval, že by se snad žalobce se společností TwO ve skutečnosti o neúročení půjčky ústně nedohodl, či že by se dohodl teprve poté, co již k čerpání půjčky došlo, např. v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou. K těmto okolnostem finanční orgány žádné opatřování podkladů pro rozhodnutí neprováděly.
75. Závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem k otázce ústně dojednané změny podmínek úročení obsažených ve Smlouvě o půjčce proto soud považuje za předčasný.
76. Soud se nemohl ztotožnit ani s dílčím závěrem žalovaného, který k žalobcem předloženému Potvrzení, v němž si strany s odkazem na § 1757 občanského zákoníku obsah dřívějšího žalobcem tvrzeného ústního ujednání o změně ve Smlouvě o půjčce ujednaného úročení potvrdily, uzavřel, že *„jakákoliv smlouva může vyvolávat účinky pouze s účinky do budoucna (pro futuro)“*. I v tomto ohledu žalovaný odhlédl od samotného jádra procesní obrany žalobce, který v průběhu daňového řízení namítal, že strany se ještě před čerpáním půjčky dle Smlouvy o půjčce ústně dohodly o tom, že půjčka bude poskytována bezúročně. Na časových účincích tohoto ujednání přitom ničeho nemění, pokud si smluvní strany posléze v roce 2016 za využití institutu upraveného v novém občanském zákoníku pro vyloučení pochybností a pravděpodobně i pro zlepšení důkazní situace v daňovém řízení obsah takového ujednání potvrdily. Pokud tedy žalovaný následně v bodě 56 popisuje své úvahy k nepřipustnosti smluvní retroaktivity pro účely správy daní (*„ačkoliv se vyskytují i právní názory, zastávající přípustnost smluvní retroaktivity, v daném případě veřejný zájem na řádné správě daní neumožňuje reflektovat tento typ smluvní autonomie“*), lze mu přisvědčit toliko v obecné rovině. Soud však zdůrazňuje, že v posuzovaném případě žalovaný nepostavil závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem na tom, že by žalobce dle přesvědčení žalovaného ve skutečnosti se společností TwO ke tvrzenému datu žádnou ústní dohodu stran změn podmínek úročení neuzavřel, resp. že by takovou okolnost neprokázal, ale (jak bylo výše uvedeno) na nesprávném právním posouzení, že taková ústní dohoda by podle chybného závěru žalovaného nebyla způsobila vyvolat právní účinky. Soud pro úplnost nad rámec nezbytného odůvodnění poukazuje rovněž na to, že nová právní úprava civilního práva v ustanovení § 582

občanského zákoníku mj. také aprobuje zhojení vady spočívající pouze v nedodržení smluvené formy právního jednání. Jak vyplývá z relevantních doktrinálních závěrů, „v případě nedostatku smluvní formy mohou strany jednat především obdobně jako při konvalidaci vady zákonné formy. Jejich rozhodnutí je však plně ponecháno na jejich vůli. Strany se tedy mohou dohodnout, že ponechají existující formu právního jednání. Za dohodu lze považovat i souhlasné konkludentní jednání stran. Tak např. plnila-li strana podle smlouvy, která neodpovídá svojí formou dohodě stran, a přijala-li druhá strana takové plnění, zřejmě platí, že strany vadu zhojily“ (srov. Tichý, L. in Komentář k Občanskému zákoníku, k ustanovení § 582; Wolters Kluwer, dostupný v systému ASPI).

77. Soud je v tomto směru nucen přisvědčit rovněž dílčí námitce vznesené pod druhým žalobním bodem, když neudržitelnost argumentace žalovaného dokládá, že zatímco ve vztahu k úročení žalovaný ústní formu změny písemně uzavřené smlouvy nepřipouští, ve vztahu k navýšení dohodnutého rámce poskytnutých finančních prostředků (nad písemně ujednaných maximálních 10 mil. Kč) ústní dohodu nezpochybňuje a smluvní úrok, o který zvyšuje základ daně žalobce, kalkuluje z plné výše skutečně poskytnuté půjčky (půjček). Žalobci je třeba přisvědčit, že pokud by žalovaný byl ve svém výkladu konzistentní, musel by částku zvýšení základu daně přinejmenším snížit o úrok vypočtený z jistiny přesahující 10 mil. Kč, resp. by měl případně vysvětlit důvody, na základě kterých bylo třeba úroky z jistiny poskytnuté nad úvěrový rámec předvídaný Smlouvou o půjčce vypočítat za užití smluvně dohodnuté sazby. Pro úplnost je pak třeba doplnit, že závěry žalovaného trpí jistou inkonzistencí i v bodě 33 Napadeného rozhodnutí, když žalovaný sám při vymezování předmětu daně uvádí, že za výnosy je třeba považovat přijaté nebo nárokované přírůstky ekonomických užitků účetní jednotky, jež se účtují ve výši nárokované či získané protihodnoty, přičemž však v dalším požaduje zaúčtovat a zprostředkovat i zdanit úroky, které nebyly podle skutkových tvrzení žalobce ani získány, ani nárokovány. Přesto je však v daném ohledu z Napadeného rozhodnutí zjevné, že právní názor žalovaného se opírá o povinnost žalobce zaúčtovat Smlouvou o půjčce předvídaný výnosový úrok bez ohledu na to, zda byl žalobcem ve skutečnosti přijat. Tento závěr však prozatím z výše vyložených důvodů neobstojí.
78. Soud pak nicméně nad rámec nezbytného odůvodnění doplňuje, že dokonce i absolutně neplatný soukromoprávní úkon může vyvolávat relevantní účinky z pohledu správy daní. Jak uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010 - 180, publ. pod č. 2415/2011 Sb. NSS, „z hlediska daňových dopadů je nutné rozlišit případy, kdy daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů a na druhé straně uplatnily náklady, nebudou reflektovat neplatnost smlouvy v soukromoprávní rovině, tj. budou se chovat tak, jako by tato smlouva byla bezvadná, od případů, kdy si strany, které neplatnou smlouvu uzavřely, navzájem poskytnutá plnění, respektive v případě neplatné nájemní smlouvy uhrazené nájemné na straně jedné a náhradu za užívání prostor na straně druhé, vrátí. Nejvyšší správní soud již judikoval (srov. výše citovaný rozsudek čj. 7 Afs 130/2009-200), že ani absolutně neplatný soukromoprávní úkon ještě a priori neznamená, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. Současně však zdůraznil, že daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají tehdy, vyžaduje-li daňové právo, že

určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004-50, č. 979/2006 Sb. NSS, případně rozsudek ze dne 17. 4. 2008, čj. 7 Afs 8/2007-49). (...) Jakkoliv totiž netvoří sféra daňového práva a práva občanského či obchodního zcela oddělené právní sféry, není vyloučeno, že tatáž skutečnost může být pohledem jednoho odvětví práva podstatnou a pohledem odvětví druhého nerozhodnou, a obě odvětví tak mohou věc posuzovat odlišně, či dokonce nezávisle na sobě. Pokud smlouva byla reálně v určitém zdaňovacím období dodržována, byl podle ní v daném období vykonáván pronájem vedoucí ke vzniku zdanitelných příjmů a smluvní strany takto poskytnutá plnění žádným způsobem mezi sebou nezpochybňují, pak není pro daňové řízení v daném období absolutní neplatnost smluv z občanskoprávního hlediska podstatná“. K problematice důsledků neplatnosti pro správu daní soud rovněž poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, čj. 7 Afs 130/2009 - 200, publ. pod č. 2489/2012 Sb. NSS. Uvedená východiska souvisí dle přesvědčení soudu mj. i s žalobcem správně akcentovanou zásadou přednosti obsahu před formou ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu, jakož i příkazem zakotveným v § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něž je cílem správy daní „správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“. Ani sama skutečnost spočívající v případné neplatnosti určitého ujednání tedy dle přesvědčení soudu ještě bez dalšího nemusí postačovat pro závěr o nutnosti zvýšení základu daně o nezaúčtované výnosové úroky. Na druhou stranu, soukromoprávně formálně platné jednání, jehož platnost nemá žádná ze smluvních stran důvod zpochybňovat, může z hlediska daňových předpisů ustoupit odlišné skutečnosti, je-li finančními orgány prokázána, resp. důvodně zpochybněna fakticita plnění dle formálně platného smluvního vztahu. Z tohoto pohledu bylo spíše úkolem finančních orgánů, aby zaměřily své zkoumání na to, jak se smluvní strany ve skutečnosti v rámci předmětného smluvního vztahu chovaly a zda výnosový úrok skutečně vznikl, a za tím účelem mj. podrobily detailnímu posouzení okolnosti týkající se žalobcem tvrzeného provedeního započtení jistiny poskytnuté půjčky s úhradou jiných mezi stranami poskytnutých služeb.

79. Jak bylo naznačeno výše, bylo na žalovaném, aby pokud skutkové verzi žalobce o ústně dojednané změně podmínek úročení neuvěřil, vyjádřil v tomto směru relevantní pochybnosti a umožnil tak žalobci jejich odstranění dalším dokazováním. Pokud však žalovaný závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem ze shora vyložených důvodů fakticky založil na chybné úvaze o apriorní nemožnosti dojednat nikoli písemnou formou platně a účinně změnu podmínek dle Smlouvy o půjčce, nemohlo jeho rozhodnutí v daném ohledu v soudním přezkumu obstát. Soud s odkazem na dříve uvedené zdůrazňuje, že žalovaný jistě mohl i s ohledem na do jisté míry se variující skutková tvrzení žalobce nabýt pochybnosti o tom, zda k tvrzenému ústnímu ujednání skutečně došlo. V takovém případě však bylo na něm, aby své závěry o neunesení důkazního břemene žalobcem případně opřel o to, že se žalobce se společností TwO ve skutečnosti o neúročení půjčky ústně nedohodl, či že se dohodl teprve poté, co již k čerpání půjčky došlo, např. v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou, event. že žalobce uzavření ústní dohody ani prostřednictvím písemného Potvrzení neprokázal. Bylo na něm, aby případně zohlednil, jaký vliv má v posuzované věci okolnost, že obě smluvní strany mohly být při uzavírání smluvního vztahu a dojednávání jeho změn zastoupeny toutéž fyzickou osobou,

či okolnost, že druhá smluvní strana svůj základ daně o nákladové úroky v rozhodném období nesnižovala.

80. Na takových závěrech však finanční orgány svá rozhodnutí nestavěly, a proto o nich žalobce ani nepoučily a neposkytly mu tak prostor pro to, aby v tomto směru tvrdil a prokazoval další rozhodné skutkové okolnosti.
81. Žalovaný k tomuto nepřistoupil a namísto toho svůj závěr o neunesení důkazního břemene postavil na chybném právním názoru o nepřípustnosti ústně ujednané změny Smlouvy o půjčce. V daném směru zatížil Napadené rozhodnutí vadou, pro kterou soudu nezbylo, než toto rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení, v němž se žalovaný bude muset se zřetelem k výše vyloženým závěrům znovu zabývat tím, zda v posuzované věci skutečně došlo v rozhodném období ke změně podmínek úročení žalobcem poskytnuté půjčky, neboť i ústní dohoda smluvních stran byla podle přesvědčení soudu způsobilá vyvolat právní účinky, nedovolala-li se jedna ze stran v promlčecí lhůtě relativní neplatnosti takového případného ústního ujednání.
82. Soud dále zamýšlel přistoupit k posouzení důvodnosti námitek, jimiž žalobce pod **třetím a čtvrtým žalobním bodem** brojil proti závěrům žalovaného stran daňové neuznatelnosti nákladů na závodní vozidlo KTM X-BOW – R formule. V reakci na obsah žalobních námitek uplatněných pod **pátým žalobním bodem** však zjistil, že tak z dále vyložených důvodů prozatím nemůže učinit, neboť z odůvodnění Napadeného rozhodnutí není dostatečně zřejmé, zda žalovaný odepřel daňovou uznatelnost nákladů vynaložených v souvislosti s pořízením a provozem závodního vozidla výhradně z důvodu nenaplnění podmínek dle § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, nebo zda důvodem pro meritorní závěry byly žalovaným v bodě 79 Napadeného rozhodnutí zachycené úvahy o podřazení těchto výdajů ustanovení § 25 odst. 1 ZDP.
83. Soud v této souvislosti připomíná, že dle § 24 odst. 1 ZDP „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“.
84. Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný (srov. např. rozsudek ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009 - 111). Správní soudy přitom konstantně judikují, že o daňově účinný výdaj se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky (i.) výdaj byl skutečně vynaložen, (ii.) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, (iii.) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, a (iv.) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 93, či ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011 - 121).
85. Platí, že daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v pochybnostech prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tak, jak to deklaroval na příslušném účetním dokladu. Je tedy na daňovém subjektu, aby zajistil, že bude schopen prokázat, že výdaje vynaložil v souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů.

86. Daňový subjekt tedy musí dle ustálené rozhodovací praxe správních soudů prokázat nejen to, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také, že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006 - 64, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73, ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007 - 108, a ze dne 30. 10. 2013, čj. 8 Afs 75/2012 - 46, ze dne 30. 10. 2013, čj. 8 Afs 2/2013 - 40, či ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016 - 35). V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, Nejvyšší správní soud v tomto směru uzavřel, že *„pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. [...] Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 [zákon č. 337/1992 Sb.] dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, [nelze] dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“*.
87. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 6. 2007, čj. 7 Afs 148/2006 - 88, *„povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník...pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na poplatníkovi, který požaduje odečtení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v jím prokázané výši ze základu daně, aby tento svůj nárok prokázal...“*. Je na daňovém subjektu, který vstupuje do obchodních vztahů, aby zachovával náležitou míru obezřetnosti a zajišťoval si potřebné podklady pro případ uplatnění daňových výdajů. Nejvyšší správní soud v tomto směru již v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006 - 61, uvedl, že v zájmu daňového subjektu je, aby *„nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“*.
88. Důkazní povinnost daňového subjektu se přitom vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, čj. 7 Afs 18/2008 - 48), a to deklarovaným způsobem a v deklarovaném rozsahu.
89. Soud dále připomíná, že podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP platí, že *„výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku“*. Problematika odpisů hmotného majetku je přitom podrobněji upravena v ustanoveních § 26 – 33 ZDP.

90. Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 9. 1. 2008, čj. 5 Afs 152/2006 - 37, zdůraznil, že rozdíl mezi § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 ZDP spočívá v tom, že výdaje podle odst. 1 musí být svázány s příjmy, byť jen očekávanými, kdežto výdaje podle odst. 2 nejsou podmíněny souvislostí s příjmy, ale s činností poplatníka (srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2011, čj. 8 Afs 7/2011 - 122).
91. V § 25 odst. 1 ZDP je pak demonstrativně stanoveno, které výdaje nelze za daňově účinné uznat.
92. Soud dále k problematice rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení podotýká, že 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*“.
93. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pak platí, že „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“.
94. Z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu se přitom podává, že „*správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.
95. Soud k problematice nesení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení předesílá, že správní soudy ve své konstantní rozhodovací praxi zdůrazňují, že v daňovém řízení platí zásada, že daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k jeho daňové povinnosti. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124).
96. Daňový subjekt svá tvrzení zpravidla prokazuje předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, avšak daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
97. Daňové orgány tedy nejsou povinny prokázat, že údaje uvedené v listinách a dalších důkazních prostředcích uplatněných daňovým subjektem jsou zaznamenány v rozporu se skutečností; jsou však povinny prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje *prima facie* předepsané informace

o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Daňové orgány tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti žalobci předložených listin. Jen tak mohou unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86).

98. Povinností správce daně v žádném případě není z vlastní iniciativy vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu a vyvracet si vlastní pochybnosti (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 5/2005 - 58, či ze dne 10. 5. 2007, čj. 7 Afs 195/2006 - 123). Stejně tak správce daně nemusí prokázat, *„že jsou údaje o určitém účetním případě zaznamenány v rozporu se skutečností; k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt postačí, pokud správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Nemusí proto výslovně popírat, že to bylo tak, jak tvrdí stěžovatelka, ale postačí, že na základě konkrétních – správcem daně vyslovených – skutečností existují pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016 - 36). Z § 92 odst. 5 daňového řádu, který klade důkazní břemeno ve vztahu k některým skutečnostem na správce daně, nelze dovozovat, že, jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, *„je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, [nelze] dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72).
99. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Daňový subjekt je pak povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. výše cit. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 39/2010 - 124 a čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí dle ustálené rozhodovací praxe správních soudů vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz výše naposledy označený rozsudek).
100. Zdejší soud na tomto místě pro větší stručnost v podrobnostech odkazuje na závěry vyslovené k otázce rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 102/2012 - 54, ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 65/2012 - 34, ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117, ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006 - 115, ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011 - 62, či nálezech Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95,

ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a v dalších v nich citovaných rozhodnutích Ústavního soudu a správních soudů.

101. V nyní posuzované věci žalovaný odmítl uznat jako daňově účinné žalobcem zaúčtované náklady vážící se k pořízení a provozu závodního vozidla v celkové výši 7 197 143,91 Kč. Žalovaný jednak uzavřel, že žalobce neprokázal, že by výdaje na provoz závodního vozidla v souladu s § 24 odst. 1 ZDP vynaložil v souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů, resp. neprokázal, že náklady vynaložené na odpisy z titulu pořízení tohoto vozidla ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) ZDP vynaložil v souvislosti se svou podnikatelskou činností.
102. Soud nicméně v reakci na námitky vznesené žalobcem pod pátým žalobním bodem nemohl přehlédnout, že žalovaný současně v odůvodnění Napadeného rozhodnutí postavil své meritorní posouzení na závěru, že uvedené výdaje, tj. výdaje na pořízení a provoz závodního vozidla, lze rovněž označit za náklad osobní spotřeby, resp. náklad představující nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na sportovní akce. Uvedené náklady přitom žalovaný podřazoval v bodě 79 Napadeného rozhodnutí pod náklady uvedené v § 25 odst. 1 ZDP a zdůrazňoval, že takové výdaje jsou ze své podstaty daňově neuznatelné vždy, resp. že je nelze pro daňové účely za takto vynaložené nikdy uznat. Žalovaný v uvedené pasáži výslovně uzavřel, že „*v případě výdajů uvedených v ust. § 25 odst. 1 ZDP není možné, aby tyto výdaje byly považovány za daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 ZDP*“.
103. Z konstantní rozhodovací praxe správních soudů vyplývá, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat kromě rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než odvolacích důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec odvolacích námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, či která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností, rovněž taková rozhodnutí, jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS a na něj navazující rozhodovací praxi).
104. V nyní řešeném případě není dle přesvědčení soudu z odůvodnění Napadeného rozhodnutí jednoznačné, zda právním důvodem závěru o daňové neúčinnosti nákladů je závěr o tom, že žalobce neprokázal, že by výdaje na provoz závodního vozidla v souladu s § 24 odst. 1 ZDP vynaložil v souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů, resp. neprokázal, že náklady vynaložené na odpisy z titulu pořízení tohoto vozidla ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) ZDP vynaložil v souvislosti se svou podnikatelskou činností, nebo zda je tímto právním důvodem závěr žalovaného uvedený v bodě 79 Napadeného rozhodnutí, dle něhož jde v obou případech o náklady spadající do množiny případů uvedených v ustanovení § 25 odst. 1 ZDP, jež jsou daňově neuznatelné ze své povahy vždy.
105. Z ničeho přitom podle přesvědčení soudu nevyplývá, že by argumentace založená na aplikaci § 25 odst. 1 ZDP byla z pohledu žalovaného pro posuzovanou věc mimoběžná,

subalterní či jinak nerozhodná. Naopak, žalovaný zjevně považoval za potřebné hodnotit žalobcem vynaložené náklady optikou předmětného ustanovení, přičemž dospěl k závěru, že dané náklady, tj. výdaje na pořízení a provoz závodního vozidla, lze označit za náklad osobní spotřeby, resp. náklad představující nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na sportovní akce, tedy náklady předvídané v § 25 odst. 1 písm. u) a písm. h) bodu 2 ZDP (aniž by přitom těmto konkrétním ustanovením své závěry podřadil).

106. Právě tyto závěry přitom podle stanoviska soudu do jisté míry relativizují předchozí závěry žalovaného o nesplnění podmínek daňové uznatelnosti nákladů dle § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. a) ZDP z důvodu neunesení důkazního břemene žalobcem ve vztahu k rozhodným skutečnostem, neboť žalovaný v bodě 79 Napadeného rozhodnutí fakticky uzavírá, že uvedené náklady by byly daňově neuznatelnými vždy, a to bez ohledu na závěr o (ne)plnění podmínek dle § 24 ZDP.
107. Soud přitom nemohl ponechat bez povšimnutí, že žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí opakovaně akcentoval okolnosti týkající se „soukromých resp. osobních motivů pana P.“ a zdůrazňoval, že „o pravém účelu vynaložení nákladů je nutno pochybovat zejména s přihlédnutím k tomu, že je zjevné, že jízda v závodních automobilech (vytrvalostní automobilové závody) je zálibou pana P. a ten se touto skutečností ani nikterak netají...“. Ve spojení s těmito úvahami pak nelze závěry žalovaného uvedené v bodě 79 Napadeného rozhodnutí považovat podle stanoviska soudu za závěry toliko ilustrativní, jak žalovaný uvádí ve vyjádření k žalobě, resp. za závěry, o nichž lze s jistotou usuzovat, že je žalovaný vyslovil toliko *obiter dictum*, bez vlivu na meritorní posouzení věci.
108. Bylo úlohou žalovaného, aby svůj závěr o daňové neuznatelnosti výdajů souvisejících s pořízením a provozem závodního vozidla jednoznačně zdůvodnil, a to způsobem nevzbuzujícím pochybnosti o tom, o jaké právní důvody žalovaný svůj meritorní závěr opřel. Z Napadeného rozhodnutí však není nade vší pochybnost zjevné, že by žalovaný své právní posouzení založil toliko na závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem ve vztahu k podmínkám daňové uznatelnosti výdajů podle § 24 odst. 1 a 2 ZDP. Právě naopak, z odůvodnění Napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný předmětné výdaje podřadil rovněž ustanovení § 25 odst. 1 ZDP a uzavřel, že se tedy jednalo o výdaje, které byly již ze své povahy daňově neuznatelné.
109. Uvedený nedostatek tak prozatím brání soudu v tom, aby se zabýval námitkami uplatněnými pod třetím a čtvrtým žalobním bodem, jimiž žalobce konkrétně brojil proti závěrům finančních orgánů k výdajům souvisejícím s pořízením a provozem závodního vozidla. Se zřetelem k právě uvedenému pak soud nemohl přistoupit ani k posouzení důvodnosti námitek vznesených pod pátým žalobním bodem, neboť bude nejprve na žalovaném, aby učinil v odůvodnění nového rozhodnutí o odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí jednoznačnými důvody, o které závěr o daňové neúčinnosti předmětných výdajů opírá.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

110. Se zřetelem ke všem výše uvedeným skutečnostem zdejšímu soudu tudíž nezbylo, než Napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s, zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
111. V dalším řízení žalovaný zohlední závěry vyslovené výše v bodech 62 – 81 a bodech 102 – 109 tohoto rozsudku.
112. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
113. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši celkem 3 000 Kč, náklady za zastoupení advokátem za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání repliky) a režijní paušály po 300 Kč, podle § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, celkem tedy 10 200 Kč. Právní zástupce žalobce prokázal soudu, že je plátcem DPH, a proto se částka zvyšuje o hodnotu příslušné sazby. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 15 342 Kč.

Poučení:

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

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

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

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

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

V Praze dne 10. června 2020

Mgr. Martin Lachmann
předseda senátu