



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **PS Slovácko, spol. s r. o.**, IČ 25343891
se sídlem Náměstí Svobody 360, 686 04 Kunovice
zastoupený advokátem JUDr. Vítem Buršou
se sídlem Růžová 1254, 686 01 Uherské Hradiště

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016, č. j. 1404/16/5200-11435-711892

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 14. 3. 2016 doručenou zdejšímu soudu dne 16. 3. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016, č. j. 1404/16/5200-11435-711892 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob ze dne 10. 6. 2015, č. j. 1264707/15/3309-51523-700447 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), vydaným Finančním úřadem pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „prvostupňový orgán“), podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“), tak, že prvostupňové rozhodnutí změnil, když část věty v prvním odstavci výroku prvostupňového rozhodnutí začínající slovy „podle § 139 odst. 1 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů“ se mění na „podle § 143 odst. 1 a 3 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů“. V ostatním zůstal výrok prvostupňového rozhodnutí beze změny.

II. Předmět řízení

2. Žalobce nesouhlasí s postupem prvostupňového orgánu a žalovaného, který je v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Účelovým postojem k určitým důkazům tyto orgány vytvořily skutkový a právní stav neodpovídající realitě, zejména účetnictví žalobce.
3. Dále žalobce rozporuje závěr ohledně posuzování dohody o zápočtu mezi ním a Ing. M., když tuto hodnotí prvostupňový orgán a žalovaný pouze pohledem, zda existovala či neexistovala pohledávka žalobce za Ing. M. na základě smlouvy o půjčce. Oba orgány dospěly k závěru, že pohledávka z půjčky neexistovala, a proto nebylo možno učinit zápočet na neexistující pohledávku. Žalobce však za důležité pro posouzení částky 867.693,- Kč jako výdaj žalobce spočívající v úhradě závazku vůči Ing. M. z titulu úroků z dříve poskytnuté půjčky pokládá skutečné uhrazení této částky Ing. M. ke dni 31. 12. 2012, přičemž toto skutečné uhrazení vyplývá z účetnictví žalobce. Z účetnictví žalobce rovněž vyplývá poskytnutí půjčky Ing. M., která byla následně splacena v roce 2013.
4. V návaznosti na tyto skutečnosti má být dle žalobce pohlíženo na obsah předmětné dohody o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků ze dne 31. 12. 2012, z níž jasně vyplývá poskytnutí půjčky Ing. M. a ze strany žalobce zaplacení úroků z dříve poskytnutých půjček, obojí ve výši 867.693,- Kč. Aby žalobce mohl uhradit Ing. M. předchozí závazek (úroky z předchozí půjčky), půjčil si stejnou částku k jeho úhradě. Namísto účetních dokladů žalobce a Ing. M. vyřešili účetní operace zápočtem pohledávek. Zpochybněním zápočtu však nelze popřít úhradu závazku žalobce, když formální přístup by neměl být důvodem pro neuznání výdaje vyplývajícího také z jiných důkazů, zejména z účetních dokladů a daňových přiznání obou stran. Závěry orgánů finanční správy proto žalobce pokládá za tendenční a nesprávné, neboť uvedenou dohodu o zápočtu je potřeba posuzovat v souvislosti s dalšími důkazy a v návaznosti na ně.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný se k předmětné žalobě vyjádřil svým přípisem ze dne 22. 4. 2016, č. j. 17995/16/5100-41453-711845, v němž žalovaný předně odkazuje na správní spis a napadené

rozhodnutí. Dále nesouhlasí s tvrzením žalobce ohledně neprokázání splnění zákonných podmínek pro daňovou účinnost vynaloženého výdaje (nákladu) na úroky z půjčky, poskytnuté poplatníkem uvedeným v § 2 ZDP, který nevede účetnictví, když poukazuje na napadené rozhodnutí, v němž je přehledně vysvětleno účtování žalobce o předmětném případě. Žalobce v průběhu daňové kontroly ani v průběhu odvolacího řízení nedoložil žádné doklady a účetní zápisy, jimiž by prokázal reálné naplnění smlouvy o půjčce ze dne 31. 12. 2012 (faktické poskytnutí finanční výpomoci ve prospěch žalobce jako dlužníka ve výši 867.693,- Kč, čímž by žalobci vznikl skutečný závazek vůči věřiteli, nikoliv pohledávka). Žalovaný znovu upozorňuje na skutečnost, že i pokud by žalobce prokázal reálné naplnění předmětné smlouvy o půjčce, ze samotné smlouvy o půjčce však věřiteli (Ing. M.) žádná povinnost přenechat předmět půjčky nevzniká. Pokud žalobce dokládá úhradu předmětných úroků z půjčky dohodou o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků, je podle žalovaného logické a správné, že se oprávněností tohoto postupu zabýval. Ze smlouvy o půjčce nevzniká pohledávka z titulu „nároku na půjčku“, nýbrž vzniká eventuální závazek předmět půjčky vrátit. V daném případě proto pohledávka z titulu „nároku na půjčku“ fakticky nevznikla, nemělo proto být o ní ani účtováno. Z toho důvodu nebyla následně ani způsobilá (z důvodu své neexistence) k právnímu započtení s jinou pohledávkou, resp. závazkem. Na základě takto deklarovaného započtení s neexistující pohledávkou nemohlo dojít ani k zániku jiné pohledávky, resp. závazku.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

6. Žalobce se k vyjádření žalovaného vyjádřil svým podáním ze dne 6. 5. 2016, v němž uvedl své přesvědčení, že se žalovaný snaží činit účelové závěry skutkové i právní tak, aby obstál jeho úmysl doměřit žalobci daň. Podle žalobce žalovaný účelově vykládá obsah dohody o zápočtu, zejména poukazem na pojem pohledávka v ní obsažený, přičemž by dle žalobce žalovaný a prvostupňový orgán neměl zneužívat nepřesnost či nesprávnost používání právních pojmů a případných souvislostí.
7. Žalobce rovněž poukazuje na skutečnost, že Ing. M. výdaj žalobce potvrzuje a ve svém daňovém přiznání daní. Správce daně v praxi při kontrolách prověřuje výdaje kontrolovaného subjektu, konfrontuje je s příjmy, které z účetního případu plynou jinému subjektu, a poté zpochybňuje výdaje, není-li na druhé straně u deklarovaného příjemce příjem zahrnut do účetnictví. To však v daném případě nenastává, neboť Ing. M. výdaj žalobce jako svůj příjem ve svém daňovém přiznání uvádí.
8. Rovněž žalobce připomíná, že pro stanovení daňové povinnosti není rozhodující poskytnutí půjčky, ale vyplacení úroků žalobcem Ing. M. ve výši 867.693,- Kč, tj. uznání tohoto výdaje. Dále žalobce uvádí obdobné skutečnosti jako v žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

9. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.
10. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního

stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s.ř.s.

11. Podstatou sporu v nyní projednávané věci je skutečnost, zda ze smlouvy o půjčce ze dne 31. 12. 2012 vyplývá pohledávka žalobce na půjčku vůči Ing. L. M., kterou by následně žalobce mohl započíst v dohodě o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků ze dne 31. 12. 2012, čímž by došlo k uhrazení pohledávky žalobce vůči Ing. L. M. z titulu úroků z půjčky, v důsledku čehož by si mohl ponížít svůj základ daně z příjmů právnických osob.
12. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Dne 31. 3. 2014 zahájil prvostupňový orgán u žalobce protokolem č. j. 680883/14/3309-05402-703090 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a 2012 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období března 2011 až prosinec 2012 včetně. Dne 1. 6. 2015 byla daňová kontrola ukončena projednáním, podepsáním a předáním zprávy o daňové kontrole, č. j. 508207/15/3309-60561-709332 (protokol o projednání a podepsání s žalobcem, č. j. 1208700/15/3309-60561-709332). Prvostupňový orgán na základě svých zjištění zvýšil žalobci základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP o částku ve výši 867.693,- Kč z důvodu porušení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP. Žalobce uzavřel dne 3. 1. 2012 smlouvu o půjčce s Ing. L. M., jejímž předmětem byla finanční výpomoc do výše 24.000.000,- Kč s úrokem ve výši 4 % p. a. Jelikož byl věřitelem v daném případě poplatník uvedený v § 2 ZDP (fyzická osoba, která nevede účetnictví), prověřoval prvostupňový orgán úhradu výše specifikovaných úroků z půjčky, neboť v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2 ZDP, který nevede účetnictví, jsou dle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP výdaje (náklady) dle § 24 odst. 1 ZDP mimo jiné úroky z půjček a úroky z úvěrů, jen pokud byly zaplacený. Úhradu úroků z půjčky žalobce dokládal dohodou o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků ze dne 31. 12. 2012 mezi ním a Ing. L. M., přičemž předmětem této dohody byla pohledávka žalobce za Ing. L. M. z titulu půjčky, resp. nároku na půjčku ve výši 867.693,- Kč dle smlouvy o půjčce ze dne 31. 12. 2012 a závazek žalobce vůči Ing. L. M. z titulu neuhrazených úroků z půjčky ve výši 867.693,- Kč. Prvostupňový orgán se následně zabýval podstatou smlouvy o půjčce, která je reálným kontraktem, tudíž vznik půjčky předpokládá skutečné odevzdání předmětu půjčky dlužníkovi (v daném případě žalobci). Dále prvostupňový orgán konstatoval, že dle účetnictví má být o půjčce účtováno v okamžiku skutečného přijetí finanční výpomoci (peněžních prostředků), nikoliv již v okamžiku pouhého podepsání smlouvy. V průběhu daňové kontroly žalobce prvostupňovému orgánu nijak nedoložil reálné naplnění smlouvy o půjčce ze dne 31. 12. 2012, tj. faktické poskytnutí finanční výpomoci ve prospěch žalobce v hodnotě 867.693,- Kč a vznik skutečného závazku vůči Ing. L. M., o kterém byl povinen účtovat. Vznik pohledávky, jak žalobce deklaroval ve svém účetnictví, není založen na právní skutečnosti, neboť teprve samotné přenechání předmětu půjčky věřitelem dlužníkovi je právní skutečností zakládající závazkový právní vztah ze smlouvy o půjčce, přičemž přijetí návrhu na poskytnutí půjčky není závazkovou povinností věřitele. Z těchto důvodů prvostupňový orgán nepokládal dohodu o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků ze dne 31. 12. 2012 za důkaz osvědčující úhradu úroků z půjčky, tj. důkaz prokazující splnění zákonné podmínky pro uznatelnost nákladů pro daňové účely ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP. Na základě zjištěných skutečností prvostupňový orgán neuznal zahrnutí částky ve výši 867.693,- Kč do daňově uznatelných nákladů za zdaňovací období 2012, čímž žalobce postupoval v rozporu s § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, a proto zvýšil žalobci základ daně z příjmů právnických osob za

zdaňovací období 2012 ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP o částku 867.693,- Kč, z níž žalobci doměřil dle § 139 odst. 1 a § 147 daňového řádu daň z příjmů právnických osob o částku 164.920,- Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 32.984,- Kč.

13. Proti prvostupňovému rozhodnutí (dodatečný platební výměr) podal žalobce dne 9. 7. 2015 odvolání, o němž žalovaný rozhodl tak, že prvostupňové rozhodnutí změnil, když část věty v prvním odstavci výroku prvostupňového rozhodnutí začínající slovy „podle § 139 odst. 1 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů“ se mění na „podle § 143 odst. 1 a 3 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů“. V ostatním zůstal výrok prvostupňového rozhodnutí beze změny. Žalovaný se naprosto ztotožnil se závěry prvostupňového orgánu. Žalovaný také konstatoval, že obsahem započtení pohledávek byla pohledávka Ing. L. M. z titulu úroků z půjčky a právně neexistující pohledávka žalobce za Ing. L. M. z titulu tzv. nároku na půjčku. Podmínkou započitatelnosti pohledávek je dle žalovaného jejich reálně doložená existence, což dle žalovaného platí také na kompenzační dohodu dle § 364 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2012 (dále jen „obchodní zákoník“), tj. dohodu o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků ze dne 31. 12. 2012. V této souvislosti žalovaný rovněž poukázal na reálnost smlouvy o půjčce. Dále vyjádřil závěr, že ze smlouvy o půjčce nevzniká věřiteli žádná povinnost přenechat předmět půjčky dlužníkovi, proto se v rámci zásady věrného a poctivého účetnictví neúčtuje o smlouvě o půjčce jako takové, ale až o poskytnutém plnění z této smlouvy, v důsledku něhož teprve jedné straně vzniká závazek toto reálně poskytnuté plnění vrátit a druhé straně pohledávka vrácení tohoto plnění nárokovat.
14. Nad rámec rozsahu přezkumu prvostupňového rozhodnutí požadovaného v odvolání žalovaný zjistil, že prvostupňový orgán pro uvedený případ rozhodl na základě nesprávného ustanovení daňového řádu (§ 139 odst. 1). Vzhledem ke skutečnosti, že v posuzovaném případě se jedná o doměření daně, prvostupňový orgán byl povinen postupovat ve smyslu § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu. Tato skutečnost však nemá na výši daně žádný vliv, proto žalovaný rozhodl o změně výroku prvostupňového rozhodnutí.
15. Podle § 23 odst. 1 ZDP se základem daně rozumí: *„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,“* přičemž se pro jeho výpočet vychází z výsledku hospodaření dle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP.
16. Dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP se výsledek hospodaření zvyšuje o částky, které nelze dle ZDP zahrnout do výdajů (nákladů).
17. V § 24 a násl. ZDP jsou stanoveny výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“*

18. Dle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů také „*smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený.*“
19. Pro nyní projednávanou věc je nezbytné posouzení uzavřené smlouvy o půjčce. Ta byla v zákoně č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2012 (dále jen „starý občanský zákoník“), definována v § 657 tak, že smlouvou o půjčce věřitel přenechává dlužníkovi věci určené podle druhu, zejména peníze, a dlužník se zavazuje vrátit po uplynutí dohodnuté doby věci stejného druhu.
20. Započtení pohledávek upravoval § 580 a 581 starého občanského zákoníku. Dle § 580 starého občanského zákoníku: „*Mají-li věřitel a dlužník vzájemné pohledávky, jejichž plnění je stejného druhu, zaniknou započtením, pokud se vzájemně kryjí, jestliže některý z účastníků učiní vůči druhému projev směřující k započtení. Zánik nastane okamžikem, kdy se setkaly pohledávky způsobilé k započtení.*“ Dle § 581 starého občanského zákoníku nebylo možné započíst pohledávky na náhradu škody způsobené na zdraví, pohledávky, které nelze postihnout výkonem rozhodnutí, pohledávky promlčené, pohledávky, kterých se nelze domáhat u soudu, jakož i pohledávky z vkladů. Proti splatné pohledávce nebylo možné započíst pohledávku, která ještě není splatná. Dohodou smluvních stran však bylo možné započtením vyrovnat i tyto pohledávky.
21. Započtení pohledávek ke dni 31. 12. 2012 upravoval také obchodní zákoník, podle jehož § 364 bylo možné na základě dohody započíst jakékoli vzájemné pohledávky.
22. Krajský soud se proto při rozhodování nyní projednávané věci zaměřil na skutečnost, zda předmětem započtení mezi žalobcem a Ing. L. M. mohla být pohledávka žalobce z nároku na půjčku vyplývající ze smlouvy o půjčce uzavřené mezi oběma stranami dne 31. 12. 2012.
23. Dle komentáře ke starému občanskému zákoníku (Švestka J. a kol., Občanský zákoník: komentář I. a II. díl, Praha: C.H. Beck, 2008): „*smlouva o půjčce má reálnou (nikoliv jen konsenzuální) povahu. Vznik půjčky předpokládá nejen dohodu stran, ale i skutečné odevzdání předmětu půjčky dlužníkovi. Jako pro každou smlouvu je i pro smlouvu o půjčce nezbytným předpokladem shodná vůle obou stran (konsens). Jakmile je smlouva na základě nabídky a jejího přijetí uzavřena, vzniká mezi stranami závazný právní vztah, jehož obsahem jsou sjednaná práva a povinnosti, avšak teprve odevzdáním věci dlužníkovi se tento vztah mezi nimi stává právním vztahem z půjčky. Půjčka se řadí k tzv. reálným kontraktům (jako je např. výpůjčka či úschova), kdy kromě samotného uzavření smlouvy je zapotřebí ještě další úkon – předání předmětu půjčky dlužníkovi. Tedy nejen pouhým smluvním ujednáním, ale i předáním předmětu půjčky vzniká dlužníkovi závazek vrátit věřiteli to, co mu bylo půjčeno, a tomu odpovídající právo věřitele požadovat vrácení půjčky.*“
24. Již z této charakteristiky smlouvy o půjčce vyplývá podstata právního vztahu mezi oběma smluvními stranami – závazek dlužníka vrátit věřiteli předmět půjčky a právo věřitele požadovat od dlužníka vrácení půjčky. Současně ke vzniku těchto práv a povinností dochází až reálným předáním předmětu půjčky, nikoliv uzavřením smlouvy o půjčce.
25. Obdobné závěry vyplývají také z judikatury, například v rozsudku ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. 10 Co 678/2004, Krajský soud v Ústí nad Labem judikoval, že „*smlouva o půjčce představuje tzv. reálný kontrakt. To znamená, že k uzavření takové smlouvy je zapotřebí, aby*

byl odevzdán předmět půjčky věřitelem dlužníkovi; přitom k odevzdání předmětu spočívajícího v peněžitém plnění může dojít např. fyzickým předáním peněz nebo např. bezhotovostním způsobem (bankovním převodem peněžité částky z účtu věřitele na účet dlužníka).“

26. Také Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 14. 5. 2014, sp. zn. 21 Cdo 2217/2003, vyjádřil závěr, že *„smlouva o půjčce je tradičně považována za smlouvu reálnou, tedy že ke smlouvě o půjčce nedochází jen na základě dohody stran (účinným přijetím návrhu na uzavření smlouvy), ale až skutečným odevzdáním předmětu půjčky dlužníku.“* Obdobně se Nejvyšší soud vyslovil v rozsudku ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 33 Odo 209/2005.
27. Tuto judikatorní praxi převzal v rámci svého rozhodování také Nejvyšší správní soud, například v rozsudku ze dne 23. 2. 2011, č. j. 1 Afs 91/2010-45. V rozsudku ze dne 5. 5. 2011, č. j. 2 Afs 10/2011-116, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„zaplacený úrok je daňově uznatelným nákladem. O takový náklad se však zásadně může jednat pouze tehdy, pokud byl skutečně vynaložen, tedy zaplacen, tak, jak stanoví ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb. (...) Podstatné je, že v žádném případě zákonná úprava neumožňovala daňově uznat úroky, pokud v daných zdaňovacích obdobích nebyly skutečně vyplaceny.“*
28. Aplikací na nyní projednávaný případ zdejší soud dospěl k závěru, že musí přisvědčit žalovanému. Žalobce nijak neprokázal v rámci řízení před prvostupňovým orgánem, před žalovaným a také nyní v rámci řízení před zdejším soudem, že smlouva o půjčce uzavřená dne 31. 12. 2012 mezi žalobcem a Ing. L. M. byla reálně naplněna, tzn. že došlo k reálnému poskytnutí předmětu půjčky (částky ve výši 867.693,- Kč). Žalobce se domnívá, že smlouvou o půjčce mu vznikla pohledávka (nárok) na předmět půjčky, nicméně jak bylo uvedeno výše, ze smlouvy o půjčce vzniká závazek žalobce (nikoliv pohledávka) vrátit Ing. L. M. (věřiteli) předmět půjčky a právo Ing. L. M. požadovat po žalobci vrácení půjčky, přičemž právním vztahem se tento vztah stává až reálným předáním půjčky.
29. V důsledku neexistující pohledávky ze smlouvy o půjčce ze dne 31. 12. 2012 pak dle krajského soudu žalobce nemohl uzavřít s Ing. L. M. ani dohodu o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků ze dne 31. 12. 2012. Jelikož žalobce nemohl uzavřít tuto dohodu o započtení, nedošlo tak k úhradě předmětných úroků z půjčky ve výši 867.693,- Kč. Žalobce neprokázal ani jiným způsobem splnění zákonné podmínky pro uznatelnost nákladů ve výši 867.693,- Kč ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, tudíž tyto náklady zahrnul do daňově uznatelných nákladů za zdaňovací období 2012 neoprávněně, čímž postupoval v rozporu s § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP. Oponuje-li žalobce tvrzením, že skutečné uhrazení závazku žalobce z titulu úroků z půjčky vůči Ing. L. M. vyplývá z účetnictví žalobce, podobně jako poskytnutí půjčky Ing. L. M. žalobci dne 31. 12. 2012, má zdejší soud na základě správního spisu za prokázané, že tomu tak není. Podle krajského soudu zaúčtování předmětných účetních případů v účetnictví žalobce reálně neprokazuje skutečné uhrazení závazku žalobce a poskytnutí půjčky žalobci ze strany Ing. L. M. Ostatně z argumentace žalobce v samotné žalobě vyplývá, že k reálnému splacení závazku žalobce a poskytnutí půjčky nedošlo, když žalobce uvádí: *„Aby žalobce mohl uhradit Ing. M. předchozí závazek (úroky z předchozí půjčky), půjčil si stejnou částku k jeho úhradě.“*
30. Žalovaný a prvostupňový orgán dle zdejšího soudu následně postupovali v souladu se zákonem, když žalobci zvýšili základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 (podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP) o částku 867.693,- Kč a z takto zvýšeného základu daně doměřili žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 164.920,- Kč (dle § 139 odst. 1 a § 147 daňového řádu) a současně žalobci uložili povinnost uhradit penále ve

výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 32.984,- Kč (v souladu s § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu).

31. Argumentuje-li žalobce tím, že sám Ing. L. M. předmětnou částku 867.693,- Kč uvádí ve svém daňovém přiznání a daní ji, nelze z této skutečnosti dle zdejšího soudu činit závěr, že je tímto prokázáno reálné poskytnutí půjčky a zaplacení úroků z předcházející půjčky, obojí v částce 867.693,- Kč.
32. Zdejší soud nemůže přisvědčit žádné z uplatněných žalobních námitek žalobce. Žalovaný a prvostupňový orgán postupovali správně při posuzování předmětné dohody o zápočtu. Ze správního spisu má zdejší soud za prokázané, že tato dohoda byla posuzována ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy a v návaznosti na ně.
33. Rovněž nelze postup žalovaného a prvostupňového orgánu hodnotit jako tendenční a není ani v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Žalobce v žalobních námitkách neuvádí, se kterými konkrétními zásadami by postup žalovaného a prvostupňového orgánu měl být v rozporu, proto se zdejší soud s touto námitkou vypořádal pouze obecně, nicméně neseznal porušení základních zásad daňového řízení ze strany těchto orgánů.

VI. Shrnutí a náklady řízení

34. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, kterým bylo prvostupňové rozhodnutí potvrzeno a změněno pouze v tom, že část věty v prvním odstavci výroku prvostupňového rozhodnutí začínající slovy „podle § 139 odst. 1 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů“ se mění na „podle § 143 odst. 1 a 3 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů“, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.
35. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. února 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.