



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Ludmily Sandnerové ve věci

žalobkyně: **S SQUARE, s.r.o.**, IČO 27567087
sídlem Vojtěšská 6/211, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2017 č. j. 2785/17/5200-11431-711429,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále též „*městský soud*“) se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 1. 2017 č. j. 2785/17/5200-11431-711429, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob ze dne 26. 6. 2015 č. j. 4673674/15/2001-52522-104133 za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“) vydaný Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 1 (dále též „*správce daně*“). Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 13 955 340 Kč podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZDP*“) § 147 a § 143 odst. 1, 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), s povinností uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „*ZSDP*“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně, tj. 2 791 068 Kč.

2. Proti těmto rozhodnutím žalobkyně brojí podanou žalobou. Námitky v ní uplatněné lze rozdělit do těchto žalobních bodů:
3. V prvním žalobním bodu žalobkyně namítá, že zprávu o daňové kontrole č. j. 4525485/152001-61565-101473 (dále též „Zpráva“) s ní správce daně neprojednal zákonným způsobem. Ačkoli se jejímu projednání nevyhýbala, a nemohla se ze závažných důvodů dostavit k jejímu projednání, byla jí Zpráva doručena dne 23. 6. 2015 bez projednání a podmínek § 88 odst. 5 daňového řádu. Jelikož tímto způsobem daňová kontrola nebyla řádně ukončena, Zpráva nemohla být podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru, je tudíž nezákonný. Žalovaný se s ní ztotožnil a uložil správci daně projednat Zprávu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. V průběhu odvolacího řízení dne 8. 3. 2016 žalobkyně Zprávu podepsala. Tímto postupem učiněným až v odvolacím řízení byla žalobkyni odňata možnost uplatňovat návrhy a argumenty v rámci dvojinstančního řízení, neboť proti napadenému rozhodnutí se již nemohla odvolat. Žalobkyně k tomuto odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013 č. j. 7 Afs 87/2012-12, ze dne 20. 9. 2012 č. j. 7 Afs 20/2012-41, či Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2012 č. j. 29 Af 99/2010-65 a Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 5. 2008 č. j. 15 Ca 154/2007-33.
4. Ve druhém žalobním bodu žalobkyně se neztotožňuje se správcem daně, který neakceptoval informace objasňující transakci z let 2007 a 2008, k níž doložila schéma, listinné podklady a dne 7. 3. 2014 podal vysvětlení při ústním jednání pan L. S., jednatel žalobkyně. Správce daně opakovaně žádal doložit písemné dokumenty, ačkoli žalobkyně vysvětlila, že nebyly sepsané. Transakce byla zaštitěna Návrhem na půjčku cenných papírů (dále též „Návrh“), který podepsala a zaslala italským investorům. Návrh reflektoval představu zúčastněných stran o transakci a byl přijat. Další ujednání byla ústní v souladu s českým právem, jímž se transakce řídila. V roce 2008 zákony [č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ 1964“), č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OCHZ“), ani č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZCP“) nestanovily požadavek písemné formy u smlouvy o peněžité půjčce či zápůjčce, ani u smlouvy o půjčce či zápůjčce cenných papírů. Ústní formu ujednání nelze klást k tíži žalobkyni. V napadeném rozhodnutí není v řadě bodů zohledněno, že správce daně nevyužil své možnosti zjistit a ověřit skutková tvrzení žalobkyně k důkaznímu břemenu co nejúplněji. Žalovaný se ani dostatečně nevypořádal s předloženými důkazy a nesprávně je posoudil v neprospěch žalobkyně.
5. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně nesouhlasí se správcem daně, který zpochybnil smluvní charakter Návrhu, jelikož nebyl nazván smlouvou. Podle žalobkyně se jedná o nepřipustný formalismus. Jednání nelze posuzovat podle názvu, nýbrž podle obsahu a záměru stran. Tento Návrh obchodní transakce byl podepsán stranami, lze jej proto považovat za smlouvu bez ohledu na označení. Správce daně bez opory v zákoně na str. 9 Zprávy Návrh označil za neexistující smlouvu, protože v textu nebylo uvedeno, jakým způsobem proběhla jednání, jak bylo znění doručeno a schváleno účastníky. Takový požadavek na znění smlouvy zákon nezná.
6. Ve čtvrtém žalobním bodu podle žalobkyně správce daně nedůvodně zpochybnil úlohu společnosti BUESACO S.A. (dále též „BUESACO“) v transakci. Argumentuje tím, že jmenovaná společnost není uvedena v žádné smlouvě a správce daně s ní nebyl obeznámen až do roku 2014. Podle žalobkyně však úloha jmenované společnosti vyplývá z výpisu z obchodního rejstříku společnosti SAMHAGATA (dále též „SAMHAGATA“), podle

kterého je společnost BUESACO jejím akcionářem od roku 2006, a později převedla své akcie na žalobkyni. Správce daně neměl pochybnost, že v rámci transakce byly finanční prostředky převedeny na účet společnosti SAMHAGATA prostřednictvím společnosti BUESACO, což vyplývá ze schéma předloženého správci daně dne 13. 9. 2014. Společnost BUESACO, původní vykonavatelka akcionářských práv společnosti SAMHAGATA, je od počátku součástí transakce, bylo s ní počítáno jako se zprostředkovatelem s provizí za převedení akcií. Akcie společnosti SAMHAGATA byly půjčeny k výkonu akcionářských práv žalobkyni, a dále postoupeny italským investorům, kteří oproti transakci poskytli společnosti SAMHAGATA prostřednictvím žalobkyně a společnosti BUESACO peněžitou zápůjčku. Žalobkyně dále namítá, že správce daně nedůvodně zpochybnil, že mezi stranami došlo k půjčce či zápůjčce akcií i finančních prostředků, a argumentoval českým zněním Návrhu. Návrh byl původně sepsán v italštině, jelikož obchodní jednání proběhla v italštině a všichni účastníci hovoří italsky. Byl poté pořízen český překlad. K vyjasnění nesrovnalostí byl vyhotoven jazykový posudek. Podle překladatele není český překlad kvalitní, byl pořízen pouze z administrativních důvodů a vzhledem k chybám může vést k mylným závěrům, z textu Návrhu vyplývá, že se jednalo o půjčku či zápůjčku, nikoliv o koupi.

7. V pátém žalobním bodu žalobkyně poukazuje na to, že správce daně podle Zprávy dospěl k závěru, že náklady žalobkyně byly v účetnictví nadhodnoceny. Podle žalobkyně došlo i k nadhodnocení výnosů. Správce daně nesprávně stanovil základ daně tím, že do výnosů započítal i položky, které za výnosy považovat nelze. Podle českého účetního standardu č. 019 bodu 4.6. představuje finanční výnosy účtová skupina 66. Do ní nepatří zaúčtování půjček nebo záloh na cenné papíry, které nelze řadit mezi výnosy. V souladu s Návrhem žalobkyně obdržela na účet částku 2 700 000 €, a vrátila na účet společnosti BUESACO částku 2 632 500 €. Příjmem žalobkyně byla jen provize ve výši 67 500 €, nikoli částka 66 686 000 Kč podle správce daně. Došlo tudíž k nadhodnocení účetních nákladů i výnosů, které měl správce daně také rozporovat.
8. Žalovaný v písemném vyjádření navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce prvního žalobního bodu doplňuje, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012 č. j. 7 Afs 20/2012-41, na nějž žalobce odkazuje, se vztahuje k projednání zprávy o daňové kontrole dříve účinného ZSDP, který (na rozdíl od daňového řádu) umožňoval vyjádřit se k obsahu zprávy o daňové kontrole a navrhnout její další doplnění. V daném případě podle § 88 odst. 2 daňového řádu bylo umožněno žalobkyni vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění dne 17. 9. 2014 a dne 1. 4. 2015. Jejím vyjádřením nedošlo ke změně výsledku, nebylo možné proto v rámci projednání Zprávy navrhnout další doplnění kontrolního zjištění. Při projednávání Zprávy proto nemohla žalobkyně doplňovat důkazní prostředky ani činit jiné návrhy. Žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 6. 12. 2016 č. j. 52 Af 47/2015-499.
9. K námitkám druhého žalobního bodu žalovaný odkazuje na bod 130 napadeného rozhodnutí. Vyplývá z něj, že správce daně neomezoval okruh důkazních prostředků způsobilých prokázat žalobkyní tvrzené skutečnosti pouze na písemné důkazní prostředky. V daném případě tížilo důkazní břemeno žalobkyni. Pokud uzavřela některé smlouvy ústně, bylo na ní prokázat jejich obsah a následnou realizaci. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že správce daně odmítl veškeré informace uvedené žalobkyní v průběhu daňové kontroly k objasnění transakcí z let 2007 a 2008. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je

zcela zřejmé, že žalovaný se zabýval všemi tvrzeními a informacemi poskytnutými žalobkyní, a při hodnocení důkazních prostředků postupoval podle § 8 daňového řádu. Zdůrazňuje, že žalobkyně konkrétně neuvádí, jaké důkazní prostředky nebyly vypořádány.

10. K námitkám třetího žalobního bodu žalovaný odkazuje na bod 105 napadeného rozhodnutí. Je z něj zřejmé, že žalobkyně neprokázala, že Návrh skutečně doručila italským společnostem, které jej přijaly. Návrh neprokazuje účel poskytnutí finančních prostředků žalobkyni. Poskytnuté finanční prostředky se staly zdanitelným příjmem podle § 18 odst. 1 ZDP.
11. K námitkám čtvrtého žalobního bodu žalovaný uvádí, že mezinárodním dožádáním správce daně zjistil, že částky, které žalobkyně od investorů přijala a účtovala do výnosů, neměly povahu půjčky, jelikož nebyl zjištěn tok údajně půjčených finančních prostředků od žalobkyně ke společnosti SAMHAGATA, ani to, že se v případě toku finančních prostředků od společnosti SAMHAGATA italským společnostem, jednalo o vrácení půjčky. Žalobkyně neprokázala souvislý finanční tok začínající i končící u italských společností, sjednanou výši půjčky a úplaty za její poskytnutí. K roli společnosti BUESACO žalovaný odkazuje na body 78, 79, 115 až 118 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně žádnými listinnými důkazy neprokázala důvody finančních transakcí se jmenovanou společností, která v Návrhu není uvedena. Schéma transakce (pod bodem 72 napadeného rozhodnutí) není důkazem o charakteru provedených transakcí, ani neobjasňuje rozpory vyplývající z provedených důkazních prostředků popsanych v odůvodnění napadeného rozhodnutí. K žalobkyni předloženému jazykovému posudku žalovaný odkazuje na body 100 až 104 a 135 a 136 napadeného rozhodnutí, a dodává, že podle § 76 odst. 2 daňového řádu není povinen hodnotit důkazní prostředky předložené v cizím jazyce, jak uvedl pod bodem 124 napadeného rozhodnutí.
12. K pátému žalobnímu bodu žalovaný doplňuje, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že předmětné náklady a výnosy byly zaúčtovány z titulu půjčky, ani že by mezi nimi existovala věcná souvislost. Pokud žalobkyně tvrdí daňovou neúčinnost vykázaných výnosů, leží na ní důkazní břemeno k prokázání titulu, na jehož základě výnosy vznikly a byly zaúčtovány. Správce daně ani žalovaný nejsou povinni vyhledávat další důkazní prostředky.
13. Žalobkyně v písemné replice toliko setrvala na své žalobní argumentaci.
14. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
15. U jednání, které se konalo u městského soudu dne 12. 2. 2021, setrval žalovaný na své argumentaci, žalobkyně se k jednání nedostavila, z neúčasti se předem neomluvila, ačkoli o něm byla řádně a včas vyrozuměna. Tato skutečnost nebránila projednání a rozhodnutí věci.
16. Městský soud neshledal potřebu opakovat dokazování ze správního řízení ani je doplňovat o důkazy navržené v žalobě, neboť se jedná jednak o napadené rozhodnutí žalovaného spolu s dodatečným platebním výměrem prvostupňového správce daně, jež jsou předmětem soudního přezkumu, takže jejich „hodnocení jako důkazů“ by se překrývalo

s hodnocením samotného výsledku soudního přezkumu, ačkoli zhodnocení provedených důkazů má teprve sloužit ke skutkovým a právním závěrům soudního přezkumu, jednak o listiny, jež jsou součástí správního spisu, z něhož městský soud vychází a který si za tím účelem dal v souladu s ustanovení § 74 odst. 1 s. ř. s. předložit.

17. Městský soud shledal, že žaloba důvodná není.
18. K námitkám prvního žalobního bodu městský soud ze správního spisu ověřil, že podle českého znění Návrhu ze dne 2. 9. 2007 daňový subjekt, nyní žalobkyně, nabídl šesti italským společnostem (Studio Trend Srl, Contral Srl, Italcab SpA, Pneus Invest Srl, Antonio Basso Prefabbricati Srl a Pneus Marca Srl) spolupráci formou kapitálové účasti ve společnosti SAMHAGATA, jak blíže v Návrhu popsal. V závěru uvedl *„pokud souhlasíte s naším návrhem, prosíme vás o zaslání písemného sdělení o přistoupení k této nabídce“*.
19. Dne 1. 8. 2014 byla daňovému subjektu doručena písemnost správce daně ze dne 31. 7. 2014 nazvaná *Seznámení daňového subjektu S SQUARE s.r.o. s výsledkem a zjištěními daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1.1.-31.12.2008*. Správce daně v ní uvedl, že v rámci daňové kontroly daňový subjekt vykázal podle hlavní knihy k 31. 12. 2008 pro výpočet základu daně konečný zůstatek za *„518300 Ostatní služby-poradenství Samhagata“* na straně Má Dáti v částce 68 886 556 Kč, k níž byla předložena jediná faktura od dodavatele SAMHAGATA č. 1/2009 ze dne 2. 1. 2009 za služby na částku 90 700 €, ověřená dožadáním v rámci EU. K částce 66 453 075 Kč uvedeného daňového nákladu nebyla daňovým subjektem předložena smlouva ani jiná faktura z předmětného období. Oprávněnost zaúčtování uvedené částky do daňových nákladů nebyla prokázána. K výnosům na straně Dal správce daně ověřil v návaznosti na obraty na účtu *„668100 Ostatní finanční výnosy“* v částce 66 156 840 Kč, že částky ověřené v rámci EU odpovídají vyčísleným na straně Dal, které byly daňovému subjektu poukázány v roce 2008. Daňový subjekt tudíž ve zdaňovacím období přijal částky ve výši 66 156 840 Kč od italských společností na základě Návrhu, který je v českých podmínkách smlouvou. Uvedené finanční částky byly příjmem daňového subjektu, neměly povahu půjčky. Smlouva o půjčce finančních prostředků nebyla předložena. Příjem byl správně zaúčtovaný do výnosů. Základem daně je rozdíl, o který příjmy (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně) převyšují výdaje (náklady), při respektování věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Základ daně na řádku 220 v částce 232 934 Kč bude navýšen o částku 66 453 075 Kč a nově stanoven ve výši 66 686 009 Kč. Uvedená zjištění budou podkladem pro dodatečný platební výměr.
20. Dne 17. 9. 2014 bylo správci daně doručeno *vyjádření daňového subjektu ke kontrolnímu zjištění s návrhem na jeho doplnění* ze dne 13. 9. 2014. Uvádí v něm, že ve svém účetnictví má vadně evidovanou půjčku v nákladech i výnosech. Na straně příjmů přijímal půjčky a na straně výdajů nakupoval cenné papíry za odměnu v řádu jednotek procent. Navrhuje proto uskutečnit jednání se správcem daně, při kterém vysvětlí transakce. Do přílohy připojil tzv. schéma transakce. Podle tohoto schématu šest shora jmenovaných italských společností mělo půjčit daňovému subjektu za výpůjčku akcií, daňový subjekt měl půjčit společnosti BUESACO za výpůjčku akcií. Lucemburská společnost BUESACO je propojená 100% akcií s portugalskou společností SAMHAGATA, která je se šesti italskými společnostmi propojena dividendami s poznámkou, že *po ukončení investice jsou peníze vráceny oproti akciím SAMHAGATA*.

21. Dne 12. 11. 2014 daňový subjekt v návaznosti na shora uvedené vyjádření ze dne 13. 9. 2014 při ústním jednání na otázky správce daně odpověděl, že žádá, aby se mohl písemně vyjádřit.
22. Dne 3. 12. 2014 bylo správci daně doručeno písemné vyjádření daňového subjektu ze dne 1. 12. 2014, že jeho příjmem byly půjčky od italských investorů ve výši 2 699 740 €. Tato částka byla zaslána společnosti BUESACO, pověřené organizací platebního styku a ta ji poslala společnosti SAMHAGATA, která je vrátila italským investorům. O tom písemnou smluvní dokumentaci nemá k dispozici, a v účetnictví je příjem vadně zachycen.
23. Dne 2. 3. 2015 správce daně zaslal daňovému subjektu *Seznámení daňového subjektu S SQUARE s.r.o. s výsledkem a zjištěními daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1.1.-31.12.2008*, v jeho závěrech setrval na kontrolním zjištění shora uvedeném, že základ daně bude nově stanoven ve výši 66 686 009 Kč. Nad rámec shora uvedeného předchozího seznámení správce daně uvedl, že bez písemného opodstatnění byly finanční prostředky poukázány lucemburské společnosti BUESACO, bez smluvního vztahu. Organizace platebního styku bez smluvní dokumentace proto vzbuzuje pochybnosti v návaznosti na předložený Návrh. Přitom účast jmenované společnosti byla správci daně oznámena až v písemném vyjádření doručeném dne 17. 9. 2014, a nebyla smluvně podložena, ačkoli daňová kontrola probíhá od roku 2011. Uvedenou informaci daňový subjekt správci daně do té doby nesdělil. Správci daně nebyly doloženy daňové doklady či informace, které by prokazovaly či jinak zdůvodňovaly služby na účtu „518300 Ostatní služby-poradenství Samhagata“ ve výši 66 453 075 Kč.
24. Dne 1. 4. 2015 bylo správci daně doručeno vyjádření daňového subjektu ze dne 1. 4. 2015, v němž se správcem daně nesouhlasí. K tomu připojil kopie: šesti dokumentů v portugalské, tří v italštině, čtyř výpisů z účtů za měsíce 09/2008 až 12/2008 nespecifikované společnosti z lucemburské banky a na počítači vytvořené schéma v češtině o provizích za půjčku cenných papírů.
25. Dne 5. 6. 2015 správce daně vyzval daňový subjekt, aby se dne 19. 6. 2015 v 10:00 hod dostavil k převzetí a podpisu Zprávy a jejímu projednání a poučil ho o možnosti náhradního termínu. Současně zaslal daňovému subjektu v pořadí třetí *Seznámení daňového subjektu S SQUARE s.r.o. s výsledkem a zjištěními daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1.1. – 31.12.2008*.
26. Dne 23. 6. 2015 správce daně ve vyhotovené Zprávě setrval na shora uvedených závěrech. Zprávu dne 23. 6. 2015 doručil daňovému subjektu.
27. Dne 26. 6. 2015 vydal správce daně platební výměr č. j. 4673674/15/2001-52522-104133 na daň z příjmů právnických osob, jímž doměřil daňovému subjektu daň vyšší o částku 13 955 340 Kč s povinností penále v částce 2 791 068 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal daňový subjekt odvolání.
28. Podle předchozího pokynu žalovaného bylo dne 24. 2. 2016 daňovému subjektu doručeno v rámci odvolacího řízení sdělení o opakovaném termínu projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole na den 8. 3. 2016 do sídla správce daně.
29. Dne 8. 3. 2016 daňový subjekt u správce daně projednal a podepsal Zprávu, současně doplnil odvolání o kopii *Jazykového posudku* tlumočnicka jazyka italského ze dne 7. 3. 2016 k porovnání kopie Návrhu v českém a italském jazyce.

30. V napadeném rozhodnutí ze dne 25. 1. 2017 č. j. 2785/17/5200-11431-711429 žalovaný pod body 38 až 47 uvedl, že daňový subjekt má právo před ukončením daňové kontroly se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění. V daném případě se vyjádřil písemnostmi ze dnů 17. 9. 2014 a 1. 4. 2015. Na plánované projednání Zprávy dne 19. 6. 2015 v 10:00 hod. se však bez omluvy nedostavil. Jeho neúčast je nutno vyhodnotit jako první vyhnutí se projednání Zprávy. Žalovaný proto uložil správci daně provést v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu doplnění řízení o projednání Zprávy. Dne 8. 3. 2016 správce daně Zprávu s daňovým subjektem projednal. Podle žalovaného vada řízení byla zhojena, daňová kontrola tím byla řádně ukončena podle § 88 odst. 4 daňového řádu.
31. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu v rozhodném znění *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*. Podle odst. 3 téhož ustanovení *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění*. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, *nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění*. Podle odst. 4 téhož ustanovení *zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba*. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, *zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola*. Podle odst. 5 téhož ustanovení *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly*. Podle odst. 6 téhož ustanovení *odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku*. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
32. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty*.
33. Městský soud uvádí, že problematikou nezákonného „odnětí instance“ nepřípustným doplněním dokazování v průběhu odvolacího řízení se zabýval Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 10. 12. 2018 č. j. 6 As 286/2018-34 dovodil, že „[z]rušení rozhodnutí a vrácení věci odvolacím orgánem zpět na první stupeň [§ 90 odst. 1 písm. a) správního řádu] je až krajní možností, jak řešit vady rozhodnutí prvního stupně zjištěné v odvolacím řízení. Pokud je možné napadené rozhodnutí změnit [§ 90 odst. 1 písm. c) správního řádu], je odvolací orgán povinen tak v zájmu hospodárnosti řízení učinit (§ 6 odst. 2 správního řádu). Za tímto účelem je oprávněn provést v odvolacím řízení potřebné důkazy a doplnit další nezbytné podklady, musí s nimi ovšem seznámit účastníky řízení a umožnit jim se k nim vyjádřit. Stejně tak je odvolací orgán oprávněn zaujmout jiný právní názor a posoudit zjištěný skutkový stav po právní stránce odlišně než správní orgán prvního stupně. I zde ovšem musí účastníky řízení na možný odlišný právní náhled na věc předem upozornit a dát jim možnost se k němu vyjádřit, pokud by pro ně nové právní posouzení mohlo být s ohledem na dosavadní průběh řízení překvapivé.“

34. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009 č. j. 8 Afs 15/2007-75 doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, a to ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích) a že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv že každý závěr musí být vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvostupňovým orgánem.“ Žalovaný uvedeným požadavkům dostál, neboť projednání Zprávy uložil správci daně. K porušení zásady dvojinstančnosti tak nemohlo dojít. Podle soudu žalovaný vyhověl uvedeným procesněprávním požadavkům, když projednání Zprávy uložil prvostupňovému správci daně i v průběhu odvolacího řízení k projednání se žalobkyní.
35. V právě projednávaném případě soud konstatuje, že v průběhu odvolacího řízení bylo dne 8. 3. 2016 zhojeno původní „neprojednání“ Zprávy se žalobkyní před vydáním dodatečného platebního výměru. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2018 č. j. 5 Afs 124/2017-28 přitom vyslovil, že *„vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole (viz např. rozsudky ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, či rozsudek ze dne 28. 7. 2016, č. j. 9 Afs 169/2015 - 97). Připouští-li zákon, aby stěžovatel, jakožto odvolací orgán mohl odstranit případné vady v rámci odvolacího řízení, musí mít pro takové jednání prostor; může tak v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento řádně neprojednal s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole.“* Z uvedeného vyplývá, že postup, který byl v daném případě zvolen, není nezákonným. Zpráva o daňové kontrole je důkazním prostředkem, ale nikoli jediným. Její neprojednání před prvostupňovým správcem daně tak nemusí bez dalšího zakládat nezákonnost rozhodnutí správce daně, jestliže žalovaný jako odvolací správní orgán uloží (jak se stalo i v tomto projednávaném případě dne 8. 3. 2016) dodatečné projednání zprávy u prvostupňového správce daně. Za důkazní prostředek lze rovněž použít i nepodepsanou zprávu o daňové kontrole (§ 88 odst. 6 daňového řádu).
36. V projednávaném případě soud neshledal důvod, aby žalovaný byl z uvedeného důvodu nucen platební výměr zrušit a vrátil věc správci daně k dalšímu řízení. Jednalo o procesní pochybení, jehož zhojením v odvolacím řízení postupem podle § 115 odst. 1 daňového řádu nebyla žalobkyně ničím zkrácena na svých právech v daňovém řízení, resp. soudu nedoložila, v čem konkrétním došlo k porušení jejích práv. Důkazní prostředky, které žalobkyně předložila v návaznosti na projednání Zprávy, mohla z povahy věci předložit kdykoli vůči jednotlivým kontrolním zjištěním či před vyrozuměním k dostavení se dne 19. 6. 2015 k projednání Zprávy či vydání platebního výměru. Žalobkyně se ve věci vyjádřila dne 17. 9. 2014 a dne 1. 4. 2015. Jejími vyjádřeními nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a návrhy na doplnění dokazování se žalovaný, resp. správce daně, zabývali, což vyplývá ze Zprávy i napadeného rozhodnutí. S předkládáním nových tvrzení či návrhů § 88 odst. 3 daňového řádu se počítá v souvislosti se seznámením daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění, nikoli při projednávání zprávy o daňové kontrole.
37. Městský soud dospěl k závěru, že žalobkyně v daném případě nebyla dodatečným projednáním Zprávy v průběhu odvolacího řízení nezákonně připravena o jednu instanci, jak tvrdí. Takto vznesená žalobní námitka je podle soudu na hranici přijatelnosti, jelikož

žalobkyně nijak neupřesnila, jaké konkrétní návrhy a argumenty nemohla kvůli postupu žalovaného uplatnit ve dvou instancích. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2004 č. j. 1 Azs 28/2004-41 konstatoval „[j]estliže žalobce namítal vady správního řízení toliko v obecné rovině, tj. omezil se jen na citaci příslušných ustanovení správního řádu, aniž by uvedl, v čemž konkrétně měly tyto vady spočívat, krajský soud postupoval v souladu se zákonem, jestliže procesní postup žalovaného v řízení přezkoumal obecně ve vztahu k obsahu správního spisu a neshledal v postupu žalovaného pochybení.“ V daném případě lze proto také obecně konstatovat, že v průběhu daňové kontroly byla žalobkyni opakovaně dána možnost se vyjádřit k dílčím kontrolním závěrům správce daně, což také žalobkyně učinila. Správce daně na ně reagoval v seznámení s výsledky. Jakkoli se žalobkyně před vydáním platebního výměru nedostavila k projednání Zprávy dne 19. 6. 2015, správce daně jí předtím dne 2. 3. 2015 řádně doručil své kontrolní závěry, k nimž se však žalobkyně vyjádřila dne 1. 4. 2015 tak, že se správcem daně nesouhlasila. Ke konečným kontrolním závěrům správce daně se žalobkyně vyjádřila až při dodatečném projednání Zprávy tak, že doplnila odvolání dne 8. 3. 2016. Námitky prvního žalobního bodu nejsou proto důvodné.

38. Ke druhému až pátému žalobnímu bodu, jež spolu obsahově souvisí, městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
39. Podle § 18 odst. 1 ZDP *předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen "příjmy"), není-li dále stanoveno jinak.*
40. Podle § 23 odst. 1 ZDP *základem daně je 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. Podle odst. 2 písm. a) věta první téhož ustanovení pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Podle odst. 3 písm. b) bod 2 téhož ustanovení výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů). Podle odst. 10 téhož ustanovení pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*
41. Podle § 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.*
42. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
43. 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. Podle odst. 4 téhož ustanovení 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.

44. Proto, aby žalobkyně za zdaňovací období roku 2008 v daňovém přiznání mohla úspěšně uplatnit vyloučení zdanitelných účetních výnosů ze základu daně ve vztahu k obchodní transakci, o níž tvrdí, že byla uskutečněna, byla povinna správci daně prokázat skutečnosti, které uvedla v řádném daňovém tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu) a správce daně byl oprávněn ji k prokázání těchto tvrzených skutečností potřebných pro správné stanovení daně vyzvat (§ 92 odst. 4 daňového řádu), přičemž veškeré žalobkyní předložené důkazní prostředky byl povinen hodnotit podle své úvahy v jejich vzájemných souvislostech (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Obdobně se vyjádřil žalovaný pod bodem 130 napadeného rozhodnutí. Namítá-li žalobkyně, že od ní správce daně požadoval doložení dokumentů, které podle právních předpisů ani existovat nemusely, je takováto námitka v rozporu s povinností žalobkyně jako daňového subjektu prokazovat skutečnosti povinně uváděné v řádném daňovém tvrzení, tak právní úpravou účetnictví (viz níže).
45. Podle § 4 odst. 8 věta první zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o účetnictví“), *účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody.*
46. Podle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví *účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.*
47. Podle § 36 odst. 1 zákona o účetnictví *pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává České účetní standardy (dále jen „standarty“). Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy. Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylku od standardů a její důvody jsou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Pravidla pro tvorbu a vydávání standardů může ministerstvo stanovit prováděcím právním předpisem. Vydání standardů oznamuje ministerstvo ve Finančním zpravodaji. Ministerstvo vede registr vydaných standardů.*
48. Podle českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 „Náklady a výnosy“ v části 4. „Postup účtování o výnosech“ bod 4.6. „Účtová skupina 66 – Finanční výnosy“ platí bod 4.6.1. *Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 66 – Finanční výnosy se zaúčtuje prodej cenných papírů a podílů účtovaných v účtových skupinách 06 – Dlouhodobý finanční majetek nebo 25 – Krátkodobý finanční majetek. Podle bodu 4.6.2 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. 4.6.3. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 66 – Finanční výnosy se zaúčtují kursové rozdíly podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 006 Kursové rozdíly.*
49. Dále v části 3. „Postup účtování o nákladech“ téhož účetního standardu pod bodem 3.3. „Účtová skupina 51 - Služby“ platí, že [n]a účtech této účtové skupiny se účtuje o nákladech za externí služby, tj. výkony od jiných účetních jednotek. Výjimku tvoří příslušný účet sloužící k zaúčtování nákladů na reprezentaci, kde se účelově shromažďují náklady týkající se

reprezentace a kde se účtuje i o vlastních výkonech, které se použijí pro účely reprezentace. Na příslušném účtu účtové skupiny 51 – Služby se účtuje též o drobném nehmotném majetku, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem, podle § 6 odst. 2 písm. b) vyhlášky (jedná se o vyhlášku 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; pozn. soudu).

50. Podle českého účetního standardu pro podnikatele č. 017 „Zúčtovací vztahy“, část 3. „Postup zúčtování“ bod 3. 10. „Účtová skupina 37 – Jiné pohledávky a závazky“ platí bod 3.10.4. *Účtuje se zde i o dalších pohledávkách a krátkodobých závazcích, například o...*
51. Účetními standardy, které byla žalobkyně povinna dodržet, se žalovaný podrobně zabýval pod body 83 až 93 napadeného rozhodnutí, na které městský soud pro stručnost odkazuje a s nimi se ztotožňuje. Soud doplňuje, že z povinnosti žalobkyně vést řádně účetnictví vyplývala povinnost dokumentovat jednotlivě prováděné obchodní transakce tak, aby byla kdykoli schopna přesně popsat jejich průběh (nejen) pro účely správy daní (shodné implicitně vyplývá i z § 92 odst. 3 daňového řádu), proto porušení této povinnosti lze klást k tíži žalobkyně. Městský soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že po přijetí Návrhu v uvedeném finančním objemu postačilo, že veškerá další ujednání týkající se mnohamilionových transakcí byla přijata toliko ústně mezi jednotlivými účastníky transakce. Žádným důkazem totiž takové tvrzení nedokládá. Současně žalobkyně ničím hodnověrným nedoložila sporné platby od italských investorů ve výši 2 699 740 € (v žalobě zaokrouhlila na 2 700 000 €) od italských investorů. Tato dílčí námitka nebyla důvodná.
52. Žalobkyně uvedla, že smlouvy o výpůjčce či zápůjčce cenných papírů nebylo nutné podle českého práva uzavřít v písemné formě, i když se jím transakce řídila. Zaštítěním celé transakce byl Návrh, který byl rozeslán italským investorům.
53. Městský soud uvádí, že žalobkyně nedoložila, že by Návrh shora jmenovaným šesti italským společnostem skutečně doručila (jakým způsobem a kdy, jaká jednání tomu předcházela, s kým a kolikrát je vedla, a to k jednotlivým italským společnostem) a jakým způsobem je tito akceptovali. Návrh přitom obsahuje ve svém závěru výzvu „*pokud souhlasíte s naším návrhem, prosíme vás o zaslání písemného sdělení o přistoupení k této nabídce*“. Současně ničím věrohodným (za věrohodný nelze tolerovat počítačovou kresbu schématu od žalobkyně) nebylo doloženo jednání mezi společnostmi ohledně tvrzeného meritů věci (cenných papírů a půjčky) a domluvy způsobu jejich transakce vůči žalobkyni.
54. Ze správního spisu přitom vyplývá, že dne 4. 11. 2013 žalobkyně na základě Výzvy k prokázání skutečností ze dne 4. 11. 2013 správci daně nejprve sdělila, že Návrh byl přijat podepsáním jednotlivými italskými společnostmi a v souladu s italskými obchodními zvyklostmi se stal dvoustranným právním aktem, smlouvou. Dne 4. 2. 2014 při ústním jednání uvedla, že italským společnostem byla zaslána kopie Návrhu. Dne 7. 3. 2014 jednatel žalobkyně pan L. S. správci daně na dotaz, zda byla či nebyla uzavřena smlouva s italskými společnostmi uzavřena písemně, sdělil, že jim byl učiněn Návrh, který byl následně akceptován. Dne 1. 4. 2014 žalobkyně správci daně k *Vyjádření k výsledkům daňové kontroly* doložila dokumenty psané v italštině bez data podpisu. V napadeném rozhodnutí žalovaný pod bodem 105 popsal, že z Návrhu nelze vyčíst, že by mohl být přijat výslovně jeho podpisem italskou společností a obeznámením žalobkyně s touto skutečností. Za konkludentní přijetí Návrhu ve smyslu § 43c odst. 1 OZ1964 by žalovaný uznal převzetí akcií společnosti SAMHAGATA, což žalobkyně ničím neprokázala. Za

konkludentní přijetí Návrhu nelze považovat za zaplacení protiplnění, které se odvozuje od výše dividend vyplacených italským společností, bez doložení faktické realizace uzavřené smlouvy. Žalobkyně doložila pouze kopii dokumentu v italském jazyce podepsaný pouze společností Pneus Marca Srl (bez uvedení jména jednající fyzické osoby) bez podpisu žalobkyně, který je zřejmě italskou verzí Návrhu. To nevypovídá nic o uzavření smlouvy s textem Návrhu ani jmenovanou společností, ani ostatními italskými společnostmi.

55. Podle § 43c odst. 1 OZ1964 *včasné prohlášení učiněné osobou, které byl návrh určen, nebo jiné její včasné jednání, z něhož lze dovodit její souhlas, je přijetím návrhu.*
56. Žalobkyně doložila dne 1. 4. 2015 kopii dokumentu „*Adesione alla proposta di prestito di titoli*“ v italském jazyce. Takto předložená listina podle soudu nemůže ozřejmit, že došlo k uzavření smlouvy akceptující obsah Návrhu žalobkyně. Není shledána příčinná souvislost, není zřejmé, jakým způsobem ověřuje tvrzení žalobkyně. Podle soudu žalobkyně dostatečně hodnověrně správci daně nedoložila svá tvrzení tím, že předložila správci daně dodatečně vytvořenou počítačovou kresbu schémata. Současně důkazy, které předložila správci daně, postrádají jakoukoliv zmínku o lucemburské společnosti BUESACO, která přitom podle žalobkyně měla sloužit jako zprostředkovatel mezi žalobkyní a údajně vlastněnou portugalskou společností SAMHAGATA (viz schéma obchodní transakce pod bodem 75 napadeného rozhodnutí), neboť právě přes společnost BUESACO měly proudit finanční prostředky poskytnuté italskými společnostmi žalobkyni do portugalské společnosti SAMHAGATA, která následně měla vyplácet jednotlivým italským investorům dividendy a současně splácet půjčku, kterou poskytli žalobkyni. Celý smluvní vztah se tudíž odehrál podstatně odlišným způsobem, než jak žalobkyně uvedla v původním Návrhu, aniž by k tomu žalobkyně doložila jakoukoli smluvní dokumentaci, což je vzhledem k mnohamilionovým transakcím s výrazným přeshraničním prvkem nevěrohodné. Současně ničím nebylo doloženo, jak si jednotlivé společnosti měly prověřovat své obchodní partnery k tvrzené půjčce. Ani žalobkyně nedoložila, na jakém základě měla oslovit právě šest shora jmenovaných společností a způsob komunikace. Žalovaný správně zdůraznil, že žalobkyně ani nijak nedoložila faktické předání akcií společnosti SAMHAGATA italským investorům. Tato dílčí námitka není důvodná.
57. Žalobkyně dále namítala, že správce daně označil Návrh za neexistující smlouvu. Správce daně na str. 9 Zprávy uvedl, že žalobkyně nepředložila žádnou smlouvu o půjčení cenných papírů, nýbrž pouze Návrh. Nedoložila přitom, jakým způsobem proběhla jednání a jakým způsobem byl Návrh doručen a schválen italskými společnostmi, ani neprokázala, že na její účet uhrazené částky jsou půjčkou, ani že vrátila finanční prostředky ve výši, v níž jí byly prvotně uhrazeny. Podle zjištění správce daně byly finanční prostředky následně poukázány na účet společnosti BUESACO, s níž nedoložila žádnou smlouvu. Neprokázala tudíž, že částky přijala jako půjčku.
58. Městský soud se ztotožňuje se žalovaným, že žalobkyně tvrzenou transakci nedoložila, a to, že předmětem plnění byly finanční transakce zprostředkované lucemburskou společností BUESACO, za jaké plnění byla platba ve výši 2 699 740 € od italských společností na účet žalobkyně, která měla být následně započtena vůči službám, jež měla žalobkyni poskytnout společnost SAMHAGATA v hodnotě 2 632 500 €. K této blíže neosvětlené „službě“ žalobkyně doložila toliko jedinou neproplacenou fakturu č. 1/2009 na

částku 90 700 €, která byla následně zpochybněna. Obsah reálně uzavřené „smlouvy“, jak tvrdí žalobkyně, správci daně nedoložila. Tato dílčí námitka není důvodná.

59. Dále žalobkyně rozporovala, že žalovaný zpochybnil roli společnosti BUESACO v celé transakci právě tím, že není uvedena v žádné smlouvě. Úlohu společnosti BUESACO v celé transakci znázornila žalobkyně toliko na počítačem nakresleném schématu, které dne 13. 9. 2014 předložila správci daně, jak je popsáno shora.
60. Městský soud se vztahu k roli společnosti BUESACO v transakci ztotožnil se závěry žalovaného pod body 78, 79 a 115 až 118 napadeného rozhodnutí. Co se týče vlastnické struktury společnosti SAMHAGATA (shodné závěry viz bod 79 napadeného rozhodnutí), ze správního spisu vyplývá, že žalovaný v odvolacím řízení lustrací databáze TP Catalyst dne 31. 8. 2016 ověřil, že společnost SAMHAGATA byla v únoru 2008 vlastněna společnostmi KINTALE FINANCE, S.A. a SONTAX – TRADING E INVESTIMENTOS, LDA. (ZONA FRANCA DA MADEIRA), každá s podílem 50 %. V květnu 2010 pak zůstala vlastnická struktura společnosti SAMHAGATA totožná, tudíž vlastnictví žalobkyně nebylo prokázáno. Příhodným je závěr žalovaného, že obě jmenované společnosti nejsou mateřskými společnostmi žalobkyně. Těmi byly společnost GMF HOLDINGS LIMITED sídlem London, 12 Bridewell Place, East Unit, 3rd floor, Spojené království Velké Británie a Severního Irska a společnost Kitchenham Limited, sídlem Tortola, Nerine Chambers, Road Town, P. O. Box 905, Britské panenské ostrovy.
61. Podle závěrů žalovaného pod body 115 až 118 napadeného rozhodnutí, žalobkyně k *Přiznání k dani z příjmů právnických osob* za zdaňovací období roku 2007 doložila *Přílohu k účetní závěrce 2007 ve smyslu § 4 odst. 2 zákona 563/91*, v níž je uveden nákup akcií společnosti SAMHAGATA v hodnotě 50 000 €, tj. 100 % základního kapitálu. V rozvaze sestavené ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31. 12. 2007 pak tomuto nákupu v aktivech odpovídá položka B III. *dlouhodobý finanční majetek* ve výši 1 331 tis. Kč. K *Přiznání k dani z příjmů právnických osob* za zdaňovací období roku 2008 u doložené rozvahy sestavené ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31. 12. 2008 pod položkou B III. vyplývá, že se dlouhodobý finanční majetek žalobkyně zvýšil na 1 346 tis. Kč, tj. o 15 000 Kč. Z toho lze ve shodě se žalovaným dovodit neexistenci jakéhokoli dalšího nákupu, prodeje či zhodnocování akcií společnosti SAMHAGATA v roce 2008, ale také, že žalobkyně mohla i nemusela půjčit vlastní či jinak obstarané akcie společnosti SAMHAGATA italským investorům.
62. Ve shodě se žalovaným městský soud konstatuje, že žalobkyně nijak neprokázala, že by v rozhodném období skutečně vlastnila akcie společnosti SAMHAGATA, nebo k nim alespoň vykonávala vlastnické právo, disponovala s nimi, a mohla je tak v rámci tvrzeného obchodního modelu poskytnout italským investorům. Uvedená dílčí námitka není důvodná.
63. Dále žalobkyně namítala, že z původního italského znění Návrhu jednoznačně vyplývá, že se jedná o půjčku či zápůjčku akcií, nikoliv o jejich koupi, proto nesouhlasí, že žalovaný existenci této smlouvy zpochybnil na základě nekvalitního českého znění Návrhu.
64. Podle ve správním spisu založeného *Jazykového posudku* ze dne 8. 3. 2016 zpracovaného z podnětu žalobkyně překladatelem do italského jazyka za účelem *porovnání české a italské verze textu návrhu na půjčku cenných papírů* vyplývá, že zpracovatel měl k dispozici kopie podkladů. Tlumočník měl na základě takto předložených jazykových verzí za to, že úmyslem smluvních stran bylo uzavření smlouvy o zápůjčce (dříve půjčce), neboť ji takto zadání pojmenovává a odkazuje na instituty tohoto smluvního typu.

65. Uplatněnou námitku soud považuje za irelevantní, jelikož z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalovaný svůj závěr opírá o nesrovnalosti k tvrzenému obchodu žalobkyně. Není spor o překlad návrhu, resp. o jeho české znění. Charakter smluvního vztahu zpochybňují účetní okolnosti. Tato dílčí námitka není důvodná.
66. Dále žalobkyně se neztotožnila se správcem daně v otázce nadhodnocení nákladů, popř. výnosů. K tomuto považuje městský soud za podstatné body 106 až 124 napadeného rozhodnutí, přičemž se s tamními závěry žalovaného zcela ztotožnil. V návaznosti na již uvedené ohledně nejasností s tím, zda a jakým způsobem byl vlastně smluven celý obchodní model mezi italskými investory, žalobkyní, lucemburským „zprostředkovatelem“ společností BUESACO a portugalskou společností SAMHAGATA je nutné zdůraznit, že žalobkyně dne 26. 1. 2012 k „*Odpovědi na dotazy v rámci daňové kontroly dne 20. 12. 2011*“ doložila dokument „*Syntetické podrobnosti operace půjčení cenných papírů*“. V něm uvedla, že od italských společností obdržela celkem 2 699 740 €, proti nimž byly zaúčtovány výdaje 2 632 500 €. Rozdíl ve výši 67 240 € byl hrubou marží operace. Lze se ztotožnit se žalovaným, že pakliže žalobkyně tvrdí, že finanční prostředky ve výši 2 699 740 € obdržela od italských společností jako půjčku a následně 2 632 500 € převedla na účet společnosti BUESACO za účelem zprostředkování této částky společnosti SAMHAGATA, pak žalobkyně nedoložila, proč v souladu s textem Návrhu neobdržela žádnou úplatu za samotné tvrzené půjčení akcií, a co bylo fakticky předmětem „ústní smlouvy“. Žalobkyně ničím nedoložila, že jí bylo známo tvrzené vyplácení dividend společností SAMHAGATA italským investorům. Krom toho maximální možná odměna pro žalobkyni za půjčení akcií společnosti SAMHAGATA italským společenstvem mohla dle podmínek stanovených v Návrhu od každé italské společnosti zvlášť činit maximálně pouze 60 000 € (30 000 € vstupní odměny a až nejvýše 30 000 € odměny za vyplacené dividendy). Za zdaňovací období roku 2008 proto mohla žalobkyně podle jí tvrzeného smluvního modelu přijmout a zúčtovat do výnosu úplatu maximálně 6 x 60 000 €, tj. 360 000 €. Žalobkyní zaúčtovaná podstatně vyšší částka proto ve své podstatné části nemůže souviset s investičními vztahy vzniklými na základě žalobkyní doloženého Návrhu.
67. Ve vztahu k povinnostem žalobkyně při vedení účetnictví (viz zejména bod 88 napadeného rozhodnutí a následující) podle Českého účetního standardu č. 019 nelze peněžní prostředky, které se podle příkazu jiné osoby mají převést na jinou účetní jednotku, účtovat v účtové skupině 51 „Služby“ a účtové skupině 66 „Finanční výnosy“. Správnou je účtová skupina 37 podle Českého účetního standardu č. 017, v níž se zúčtovávají krátkodobé pohledávky spojené právě například s obdržením finanční částky, jež má být preposlána dále a nikoliv ponechána na účtu daňového subjektu coby jeho příjem. Žalobkyně přitom v „*Hlavní účetní knize*“ vedené v českých korunách podle stavu ke dni 30. 11. 2011 za období roku 2008 v účtu „518300 Ostatní služby – poradenství Samhagata“ vykázala „*poradenské a konzultační služby*“ poskytnuté společností SAMHAGATA v celkové hodnotě „*má dáti*“ 68 886 556 Kč. Současně pod účtem „668100 Ost.fin.výn./Altri Ricavi“ vykázala, že od jednotlivých italských investorů obdržela za „*provize za půjčení CP*“ celkem 66 156 840 Kč. Faktura vystavená společností SAMHAGATA dne 2. 1. 2009 č. 1/2009 je vystavena na podstatně nižší celkovou částku 90 700 € za služby „*účetnictví a administrativní výpomoc v roce 2008*“, „*poradenství a správa financí ohledně půjčky cenných papírů v roce 2008*“ a „*provize za správu financí ve výši 1 % z 3 000 000 €*“. V průvodním dopisu společnosti SAMHAGATA ze dne 5. 1. 2009 je přitom žalobkyně oslovena jako zákaznice této společnosti, nikoli jako její majitel či správce akcií. Poskytnuté služby

přítom nejsou nijak specifikovány. Dne 7. 3. 2014 jednatel žalobkyně pan L. S. správci daně při ústním jednání uvedl, že společnost SAMHAGATA byla 100 % vlastněna žalobkyní. Předmětem smlouvy o půjčce byly akcie společnosti SAMHAGATA, a proto byla odměna pro žalobkyni dána rozdílem finančních pohybů na vstupu z Itálie a na výstupu u společnosti SAMHAGATA. Nejednalo se o obchodní, ale o finanční operace. Vystavena byla pouze jedna faktura za služby, jejichž odběratelem byla žalobkyně. Tato faktura nebyla zaplacená a byla zpochybněna, protože částka na faktuře byla příliš vysoká vzhledem k poskytnutým službám. Dividendy plynuly z Portugalska do Itálie, v účetnictví žalobkyně o tom nejsou žádné záznamy, vzhledem k tomu, že cenné papíry byly zapůjčeny a spravovány společností SAMHAGATA a držiteli akcií byli italští investoři. Výše dividend mu nebyla známa.

68. Podle městského soudu jsou s ohledem na shora uvedené příhodné závěry žalovaného, že sporná částka poskytnutá žalobkyni italskými investory neměla doložený účel. Rovněž je nutné zdůraznit, že vysvětlení podaná žalobkyní v průběhu daňové kontroly ohledně role společnosti SAMHAGATA v celé transakci jsou v rozporu s tím, co uvedla ohledně spolupráce s lucemburskou společností BUESACO, neboť rovněž společnost SAMHAGATA měla plnit v celé transakci zásadní roli zajišťováním finančního poradenství a zázemí celé transakci. Rozpory tudíž potvrzují pochybnosti o skutečné podstatě celé transakce.
69. Městský soud konstatuje, že žalobkyně jako daňový subjekt musí doložit, že se o zdanitelné výnosy ve smyslu § 18 odst. 1 ZDP nejedná. Žalobkyni se však nepodařilo předložit důkazy, že sporná částka 66 156 840 Kč představující v jejím účetnictví konečný zůstatek na účtu č. 668100 „*Ostatní finanční výnosy*“ byla daňově uznatelným nákladem. Vzhledem k tomu, že žalobkyně k celému obchodnímu modelu doložila jen minimum písemných dokladů, neunesla své důkazní břemeno, jelikož neprokázala počátek, průběh ani ukončení tvrzeného obchodu. Tuto dílčí námitku neshledal soud důvodnou.
70. Dále žalobkyně tvrdí, že není v řadě bodů zohledněno, že správce daně nevyužil své možnosti zjistit a ověřit skutková tvrzení žalobkyně k důkaznímu břemenu co nejúplněji. Nevypořádal se s předloženými důkazy a nesprávně je posoudil v neprospěch žalobkyně. Takto vznesené námitky soud shledal obecné, aniž by žalobkyně uvedla konkrétně, v čem by měla tato pochybení spočívat. S ohledem na dispoziční zásadu, jíž je ovládán přezkum napadeného rozhodnutí v soudním řízení správním, přitom soudu nepřisluší, aby bez dalšího namísto žalobkyně vyhledával možné důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010 č. j. 4 As 3/2008-78). Obecné námitky je proto nutné vypořádat rovněž obecně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2004 č. j. 1 Azs 28/2004-41). Současně v předmětné věci městský soud nezjistil, že by správce daně postupoval mimo zákonný rámec a nesprávně posoudil důkazy předložené žalobkyní, či se s nimi nevypořádal, popř. neúplně ověřil její skutková tvrzení. Námitky druhého až pátého žalobního bodu jsou proto nedůvodné.
71. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
72. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch

žalovaný, který náhradu nákladů řízení nežádal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

Praha 12. února 2021

JUDr. Jan Ryba, v. r.
předseda senátu