



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Marka Bedřicha a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové a JUDr. Hany Veberové v právní věci

žalobce: **COPY-CAN, spol. s r.o.**, IČ 00677078,
se sídlem Karlovarská 326/43, 163 00 Praha 6,

zastoupený JUDr. Jaroslavem Nejtkem, advokátem,
se sídlem Jeremenkova 763/88, 140 00 Praha 4

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

žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2019, č. j. 37644/19/5200-11434-701858

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo změněno rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též jen „správce daně“) ze dne 29. 8. 2018, č. j. 6970539/18/2006-51522-110873, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 se mění z částky 279 680 Kč na částku 115 900 Kč, a penále ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění z částky 55 936 Kč na částku 23 180 Kč. Žalobce rovněž navrhl, aby soud zrušil i dodatečný platební výměr ze dne 29. 6. 2018, č. j. 5410818/18/2006-51522-110873, který byl změněn uvedeným rozhodnutím o odvolání správce daně ze dne 29. 8. 2018, č. j. 6970539/18/2006-51522-110873.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě nejprve uvedl, že předcházející řízení byla poznamenána řadou neodstranitelných procesních vad, v jejichž důsledku žalovaný věc nesprávně posoudil. Rovněž konstatoval, že žalovaný sice na daný případ použil správnou právní normu, ale nesprávně ji vyložil.
3. Žalobce poukázal na to, že správce daně v průběhu řízení zvolil poněkud zvláštní metodu, spočívající v tom, že nejprve žalobci předestřel několik případů, v nichž daňové výdaje neuznal, aby pak v průběhu řízení na každém stupni něco slevil a vzbudil tak zdání vstřícnosti či objektivity. Žalobce uvedl, že i proto trvá na již vznesené námitce formalismu, přičemž odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1560/07. V předchozích řízeních se správní orgány v řízení k nepřipustnému formalismu uchýlily a s tímto odvolacím důvodem se žalovaný opět vypořádal jen ryze formalisticky, toliko jakýmsi povšechným odkazem. Námitku nepřipustného formalismu považoval žalobce za zásadní, neboť tato procesní vada podstatným způsobem poznamenala výsledek celého předchozího řízení (včetně řízení odvolacího) a tím diskvalifikovala napadené rozhodnutí z hlediska jeho zákonnosti.
4. Žalobce dále uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí opakuje svoji sentenci o důkazním břemeni stíhajícím žalobce, aniž by však respektoval zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve stěžejní otázce, a to čeho lze dle § 93 odst. 1 daňového řádu užít jako důkazních prostředků. Žalovaný odhlíží od faktu, že zákonodárce zahrnul v § 93 odst. 1 daňového řádu mezi důkazní prostředky mimo jiné i tvrzení daňového subjektu. V komentářové literatuře se podává, že výčet důkazních prostředků je demonstrativní. Na prvním místě jde o tvrzení daňového subjektu, které může být ústní i písemné. A právě s tvrzeními daňového subjektu se žalovaný dle žalobce nijak nevypořádal, čímž zatížil řízení neodstranitelnou vadou opomenutých důkazů.
5. V právním státě není daňový řád pojat jako „vrchnostenský patent“, kdy veškerá důkazní povinnost stíhá výhradně daňový subjekt. V daňovém řádu je zařazeno i § ustanovení 92 odst. 5, které stanoví povinnost prokazovat i správci daně. Žalobce namítl, že mu správcem daně nebyly prokázány skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní ani skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž

převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

6. Žalobce se neztotožnil ani se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal, že úroky z emitovaných dluhopisů sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Měl za to, že k napadenému rozhodnutí dospěl žalovaný postupem na úkor práv žalobce. Obě úročené půjčky poskytnuté žalobci jak jednatelům L. Š., tak jednatelům A. V., kdy předmětem každé smlouvy byla půjčka ve výši 7 600 000 Kč, byly poskytnuty na základě dvou písemných smluv o půjčce, uzavřených písemnou formou dne 29. 4. 2010 mezi žalobcem jako dlužníkem a každým z označených jednatelů jako věřitelem. Žalovaný flagrantně odhlédl od skutečnosti, která mu byla žalobcem řádně tvrzena i doložena. A to k tomu, že každý z jednatelů před uzavřením smlouvy ze dne 29. 4. 2010 již ve smluvním vztahu vůči žalobci z titulu smlouvy o půjčce byl. To proto, že uzavření smlouvy o úročné půjčce předcházela uzavřená a realizovaná smlouva o půjčce bezúročné, na základě které měl každý z jednatelů ke dni 31. 12. 2009 vůči žalobci pohledávku ve výši 8 856 018 Kč. Kdyby tuto prokázanou skutečnost žalovaný hodnotil v souladu se zákonem, mohl dospět ke správným závěrům.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby, neboť napadené rozhodnutí, na které v plném rozsahu odkázal, považoval za souladné se zákonnou úpravou. Žalovaný přitom poznamenal, že některé žalobní námitky jsou značně obecně formulované.
8. Žalovaný dále uvedl, že od tvrzení žalobce a předložených důkazních prostředků neodhlédl, ale dané důkazy vyhodnotil tak, že tyto neprokazují faktickou výši závazků žalobce, které započtl proti svým pohledávkám vůči L. Š. a A. V. i z úplatného převodu dluhopisů. Nadto skutečnosti vyplývající z výpisů z bankovních účtů žalobce jednoznačně a zásadně zpochybňují tvrzení žalobce o výši poskytnutých půjček L. Š. a A. V., vůči nimž byly započteny pohledávky žalobce z titulu úplatného převodu dluhopisů.
9. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce v rámci daňového řízení nepředložil důkazy o existenci a faktické věrohodné výši závazků žalobce vůči L. Š. a A. V. k datu 20.12.2012 z titulu půjček, které započtl proti pohledávkám žalobce vůči týmž osobám z úplatného převodu dluhopisů, neprokázal své tvrzení, že uvedené osoby byly již ve smluvním vztahu vůči žalobci na základě předchozí bezúročné půjčky realizované před rokem 2010, a neprokázal tedy faktický tok finančních prostředků, tj. finanční plnění, za které upisovatel dluhopisů očekával protiplnění ve formě úroku. Žalobce tedy neprokázal, že úroky z emitovaných dluhopisů sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně proto z daňově účinných nákladů vyloučil částku 2 x 304 000 Kč, s čímž se žalovaný v napadeném rozhodnutí ztotožnil. Žalovaný zdůraznil, že pouze za situace, kdy úroky z emitovaných cenných papírů představují náklad na pořízení finančních prostředků a kdy je současně těmito finančními prostředky, získanými emisí dluhopisů, hrazena věc sloužící k podnikání (tj. k zajištění zdanitelných příjmů), jsou i úroky z dluhopisů daňově uznatelným nákladem, nejsou-li ovšem z daňově uplatnitelných nákladů zákonem výslovně vyloučeny. V případě žalobce však nedošlo k naplnění ekonomické podstaty a smyslu emise dluhopisů, neboť zjištění správce daně zcela zpochybnilo a dle přehledných tabulek uvedených ve zprávě o

daňové kontrole na str. 13 a 14 také zjevně vyloučilo, že zdroje k financování podnikatelské činnosti emitent fakticky získal.

10. Žalovaný uvedl, že z žaloby lze dovodit, že žalobce formalismus spatřuje v postupu správce daně a žalovaného, kteří postupně v části vyhověli nejdříve odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a následně odvolání proti rozhodnutí o odvolání. Takový postup správce daně a žalovaného však nelze považovat za projev formalismu, ale naopak to svědčí o tom, že správce daně a žalovaný objektivně a nezájatě přezkoumali odvoláním napadený dodatečný platební výměr a rozhodnutí o odvolání, a při zjištění částečné důvodnosti odvolání rozhodli odpovídajícím zákonem souladným postupem.
11. Žalovaný konstatoval, že se v napadeném rozhodnutí řádně, srozumitelně a přezkoumatelně vypořádal se všemi tvrzeními žalobce a odvolacími námitkami a žádného pochybení se nedopustil. Dále uvedl, že se v napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem předloženými důkazními prostředky a vyhodnotil je v intencích § 8 odst. 1 daňového řádu jednotlivě i ve vzájemných souvislostech.
12. Důkazní břemeno správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je dle žalovaného třeba považovat za unesené. Správci daně vznikly v posuzovaném případě zcela konkrétní pochybnosti o oprávněnosti uplatněných výdajů, které ve výzvách k prokázání skutečností vyjádřil, kdy z textu výzev je zcela zřejmé, co má žalobce prokázat, a v čem pochybnosti správce daně spočívají. Nehledě na to, že pochybnosti správce daně jsou komplexně popsány v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu na posuzovanou věc nedopadá, neboť správce daně nezpochybňoval obsah žádného právního jednání žalobce či jiné skutečnosti. K neunesení důkazního břemene správcem daně dle § 92 odst. 5 písm. e) žalovaný uvedl, že žalobce konkrétně neuvádí, v čem konkrétně spočívá namítané neunesení důkazního břemene. Pro úplnost žalovaný konstatoval, že správce daně uložil žalobci povinnost uhradit penále, kdy výše penále byla následně v odvolacích řízeních snížena tak, aby výše uloženého penále odpovídala 20 % z doměřené daně. Zákonnost tohoto postupu správce daně a žalovaného žalobce po celou dobu daňového řízení nerozporoval. Závěrem žalovaný uvedl, že v případě úspěchu žalobce nelze vyhovět jeho návrhu na zrušení dodatečného platebního výměru.

Obsah právního spisu

13. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
14. Dne 12. 10. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 dle protokolu č. j. 6427166/15/2006-60563-109879. Žalobce následně předložil mj. podklady z roku 2012 k vydaným jednorunovým dluhopisům (hromadné listiny, interní směrnici k vydání jednorunových firemních dluhopisů, emisní podmínky, stanoviska daňového poradce, vyjádření znalce k obvyklé výši úroků z firemních dluhopisů, zápis z valné hromady konané dne 16. 12. 2012, smlouvy o převodu dluhopisů), jak vyplývá z protokolu ze dne 16. 8. 2016, č. j. 6388797/16/2006-60563-109879. Z protokolu, č. j. 8736006/16/2006-60563-109879, pak vyplývá, že žalobce dne 19. 12. 2016 správci daně předložil mj. smlouvy o půjčkách společníků, přehled půjček poskytnutých panem V. s výpisy z bankovních účtů o přijetí půjčky dle jednotlivých položek, přehled půjček poskytnutých panem Š. s výpisy z bankovních účtů o přijetí půjčky dle jednotlivých položek, další výpisy z bankovního

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

úctu o přijetí a vrácení půjček panu Š. a V. a výpisy z bankovního účtu o vyplacení úroků z firemních dluhopisů.

15. Dne 6. 3. 2017 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností, č. j. 1695220/17/2006-60563-109879. Správce daně v této výzvě uvedl, že mu vznikly pochybnosti o skutečném účelu vydání jednokorunových dluhopisů, neboť vydáním dluhopisů má emitent získat nové finanční zdroje od zájemců o tento finanční produkt. Správce daně proto žalobce vyzval k prokázání toho, že jednokorunové dluhopisy v celkové hodnotě 15 200 000 Kč, převedené smlouvou o převodu dluhopisů ze dne 20. 12. 2012 na L. Š. a na A. V., byly vydány za účelem získání nových finančních zdrojů, k jakému účelu byly tyto finanční zdroje použity a zda žalobce půjčku v podobě vydání dluhopisů skutečně potřeboval. Dále správce daně vyzval žalobce k prokázání toho, že částka v celkové výši 608 000 Kč zaúčtovaná na MD účtu Úroky z dluhopisů je nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
16. Žalobce zaslal k uvedené výzvě své vyjádření, v rámci kterého konstatoval, že mu byly poskytnuty v období od roku 2010 do 2012 půjčky panem Š. a V. v celkové výši 15 200 000 Kč. Tyto cizí zdroje sloužily k financování stavby (administrativní budova). V daném případě bylo zapotřebí nahradit financování z externích zdrojů formou půjčky (u které uplynula doba, na kterou byla poskytnuta) jiným finančním instrumentem. Dne 18. 10. 2017 vydal správce daně další výzvu k prokázání skutečností, č. j. 7633484/17/2006-60563-109879, kterou vyzval žalobce mj. k prokázání, že výše závazku vůči panu Š. a panu V. byla k datu 20. 12. 2012 ve vztahu ke každému z nich 7 600 000 Kč, a aby předložil v celé historii přehled všech částek poskytnutých jako půjčka a v celé historii přehled všech částek, které byly vráceny jako vratky půjček.
17. Dne 14. 3. 2018 zaslal správce daně žalobci výsledek kontrolního zjištění, ke kterému žalobce zaslal své vyjádření. Dne 12. 6. 2018 byla projednána Zpráva o daňové kontrole, o čemž byl sepsán protokol č. j. 5152196/18/2006-60563-109879. Následně správce daně vydal dne 29. 6. 2018 dodatečný platební výměr na daň, č. j. 5410818/18/2006-51522-110873, kterým doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 295 260 Kč a stanovil penále ve výši 59 052 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, v němž rozporoval z věcného hlediska všechna kontrolní zjištění vyjma zjištění 1F2 v částce 1 731,21 Kč. Správce daně uvedenému odvolání částečně vyhověl a ve zbytku odvolání zamítl dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozhodnutím ze dne 29. 8. 2018, č. j. 6970539/18/2006-51522-110873. Správce daně z předmětu dodatečného doměření daně vyloučil kontrolní zjištění dle bodu 1F4 v částce 82 350 Kč a vzhledem k této skutečnosti změnil výši doměřené daně z částky 295 260 Kč na částku 279 680 Kč a uložil žalobci uhradit penále ve výši 55 936 Kč. Proti uvedenému rozhodnutí se žalobce odvolal dne 25. 9. 2018 a své odvolání doplnil podáním ze dne 14. 3. 2019.
18. Žalovaný napadeným rozhodnutím snížil výši doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 na částku 115 900 Kč a výši sděleného penále na částku 23 180 Kč, neboť z předmětu doměření vyloučil kontrolní zjištění 1C1, 1C2 a 1R1. Ke kontrolním zjištěním 1Z1 a 1Z2, která se týkala předmětných úroků z dluhopisů, žalovaný konstatoval, že žalobce dne 16. 12. 2012 rozhodl o vydání dluhopisů v počtu 15 200 000 ks o jmenovité hodnotě 1 Kč. Emisní podmínky vydal žalobce dne 20. 12. 2012 (emisní kurz činí 100 % jmenovité hodnoty dluhopisů, výnos dluhopisů je 4 % p.a., výplata výnosu je k 20. 12. každého roku, rozhodný den pro splacení dluhopisu je 20. 12. 2022). Smlouvami o

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

převodu dluhopisů ze dne 20. 12. 2012 byly dluhopisy o jmenovité hodnotě 7 600 000 Kč úplatně převedeny na L. Š. (jednatele a společníka žalobce) a dluhopisy o jmenovité hodnotě 7 600 000 Kč byly úplatně převedeny na A. V. (jednatele a společníka žalobce) za kupní cenu odpovídající emisní hodnotě dluhopisů. Dle svého vyjádření žalobce vydáním dluhopisů refinancoval stávající půjčky od společníků. Správce daně následně z daňově účinných nákladů vyloučil částku 2 x 304 000 Kč, tj. celkem 608 000 Kč, o kterých žalobce účtoval ke dni 16. 12. 2013 na vrub účtu 562005 - Úroky z dluhopisů a ve prospěch účtu 3254 - Ostatní. Správce daně zúčtované úroky z dluhopisů neuznal jako daňově uznatelné s odkazem na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to z důvodu, že žalobce neprokázal faktickou existenci závazků žalobce vůči L. Š. a A. V., které započítal proti pohledávkám žalobce vůči týmž osobám z úplatného převodu dluhopisů.

19. Žalobce správci daně předložil smlouvu o půjčce společníka ze dne 29. 4. 2010, kterou uzavřel s L. Š. a smlouvu o půjčce společníka ze dne 29. 4. 2010, kterou uzavřel s A. V., jejichž předmětem je poskytnutí úročené půjčky ve výši 7 600 000 Kč. V uvedených smlouvách je dále stanoveno, že celková částka půjčky bude poskytnuta v období květen 2010 až leden 2012, úrok 5,5 %, splatnost půjčky 30. 11. 2012 na účet společníka. K těmto smlouvám žalobce předložil přehled půjček poskytnutých panem Š. a přehled půjček poskytnutých panem V. Dle těchto přehledů L. Š. v období od 17. 5. 2010 do 22. 11. 2011 poskytl žalobci postupně půjčku v celkové částce 9 450 000 Kč, současně dne 22. 6. 2011 splatil částku 1 210 500 Kč a dne 13. 1. 2012 splatil částku 639 500 Kč, zůstatek půjčky činil 7 600 000 Kč. Pan A. V. pak v období od 8. 7. 2010 do 22. 11. 2011 poskytl žalobci postupně půjčku v celkové částce 9 450 000 Kč, současně dne 22. 6. 2011 splatil částku 1 210 500 Kč a dne 13. 1. 2012 splatil částku 639 500 Kč, zůstatek půjčky činil 7 600 000 Kč. Dále žalobce předložil výpisy z účetních knih - z účtu 365001 Půjčka od společníka - Š. a z účtu 365002 - Půjčka od společníka - V., a to za roky 2010 až 2012. Žalobce předložil i výpisy z bankovních účtů, kterými dokládal přijetí a vrácení půjček L. Š. a A. V. Správce daně však zjistil, že na těchto předložených výpisech jsou i jiné platby, odeslané z účtu žalobce, než které jsou uvedeny v jím předložených přehledech poskytnutých půjček, a proto se správce daně při ústním jednání dne 2. 8. 2017 žalobce dotázal, zda byly od pana Š. a pana V. přijaty i jiné částky jako půjčka nebo vráceny i jiné částky, které nejsou zahrnuty v předložených přehledech o půjčkách. Žalobce na tuto otázku odpověděl, že *„před rokem 2010 mohly být přijaty a i vráceny různé částky půjček, od roku 2010 jsou zahrnuty v předloženém přehledu“*. Protože však žalobce nepředložil žádný důkaz o jiných půjčkách poskytnutých panem Š. a panem V. žalobci, vydal správce daně dne 18. 10. 2017 výzvu k prokázání skutečností. V odpovědi ze dne 1. 11. 2017 na tuto výzvu byly předloženy stejné doklady a písemnosti, které již byly dříve v průběhu předmětné daňové kontroly předloženy.
20. Žalovaný dále uvedl, že v průběhu předmětné daňové kontroly, a to ani po výzvě správce daně k prokázání skutečností ze dne 18. 10. 2017, žalobce nepředložil důkazy o faktické věrohodné výši závazku žalobce vůči L. Š. a A. V. k datu 20. 12. 2012 z titulu půjček. Žalobce neprokázal své tvrzení, že uvedené osoby byly již ve smluvním vztahu vůči žalobci na základě předchozí bezúročné půjčky realizované před rokem 2010. Žalobce tak neodstranil pochybnosti správce daně o výši závazku žalobce vůči L. Š. a A. V., v důsledku čehož neuznal správce daně úroky z dluhopisů za daňově uznatelné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Za prokázání faktické existence konkrétních půjček z období před rokem 2010 a z toho vyplývajících závazků nelze považovat ani v odvolacím řízení doložené scany obrazovky z účetního softwaru „EKOSS“ z roku 1994, 1995 a 2001,

ani vklady pana Š. a pana V. v roce 2007 u Komerční banky, a.s. a v roce 2007 a 2008 u UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s., bez jakýchkoliv dalších vazeb na účetní evidenci žalobce a bez kompletní prokazatelné návaznosti všech údajů. Tyto důkazní prostředky tedy samy o sobě nijak neprokazují faktickou výši závazků žalobce, které započtl proti pohledávkám žalobce vůči uvedeným osobám z úplatného převodu dluhopisů.

21. K argumentaci žalobce, že dle rozvahy k 31. 12. 2009 měl žalobce v dlouhodobých závazcích vykázanou částku 21 704 tis. Kč a že z výpisu z hlavní knihy k 31. 12. 2009 plyne, že závazek ke společníkům činil částku 17 712 036 Kč, žalovaný uvedl, že návazně na tyto údaje nelze v žádném případě dovodit a osvědčit konkrétní tvrzenou výši závazků žalobce vůči L. Š. a A. V., které započtl proti pohledávkám žalobce vůči týmž osobám z úplatného převodu dluhopisů. Z výpisu z obchodního rejstříku plyne, že společníkem žalobce nebyly pouze dvě uvedené osoby, ale až do 9. 3. 2018 také F. B. Pouhá informace o výši dlouhodobých závazků v rozvaze k 31. 12. 2009 ani o výši závazků ke společníkům k 31. 12. 2009 nijak neprokazuje konkrétní výši závazku jednotlivých osob. Částka závazku ke společníkům z hlavní knihy k 31. 12. 2009 ve výši 17 712 036 Kč přitom nijak nekoresponduje se součtem částek vyplývajícím z dokladů doložených v odvolacím řízení za roky 1994, 1995, 2001, 2007 a 2008.
22. V případě žalobce tak dle žalovaného nedošlo k naplnění ekonomické podstaty a smyslu emise dluhopisů, neboť zjištění správce daně zcela zpochybnilo a vyloučilo, že zdroje k financování podnikatelské činnosti emitent fakticky získal. Z předmětného daňového řízení je zcela zřejmé, že žalobce neprokázal, že úroky z emitovaných dluhopisů sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. v tomto případě neprokázal, že posuzované úroky jsou „cenou peněz“, tj. že představují cenu za faktické poskytnutí finančních prostředků.

Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

23. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, v platném znění (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.). Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce na výzvu soudu ve stanovené lhůtě neprojevil s takovým postupem nesouhlas, a proto soud postupoval dle ustanovení § 51 s. ř. s. a rozhodl ve věci bez nařízeného jednání.
24. Městský soud k podané žalobě předepisuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, konstatoval, že „míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují.“

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“ Jelikož žalobce uplatňuje řadu žalobních námitek zcela nekonkrétně (viz dále), nezbylo soudu, nežli na takto obecné námitky reagovat taktéž pouze ve shodné obecné rovině.

25. Soud se nejprve zabýval námitkou žalobce, v rámci které nesouhlasil se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal, že úroky z emitovaných dluhopisů sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Žalobce namítal, že žalovaný odhlédl od skutečnosti, že každý ze společníků před uzavřením smlouvy o půjčce dne 29. 4. 2010 již ve smluvním vztahu vůči žalobci byl, a to z titulu bezúročné půjčky, na základě níž měl každý ze společníků ke dni 31. 12. 2009 vůči žalobci pohledávku ve výši 8 856 018 Kč.
26. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *„[v]ýdaje (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“*. Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstat 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). Daňový subjekt je přitom povinen dostatečně a nade vší pochybnost prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73).
27. Soud předně uvádí, že nepřehlédl, že žalobce uvedené tvrzení (tj. že každý ze společníků již byl ve smluvním vztahu vůči žalobci) uvedl ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění, přičemž správce daně se k této skutečnosti vyjádřil na str. 22 zprávy o daňové kontrole. Obdobně toto tvrzení uvedl žalobce i v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a správce daně se k němu vyjádřil na str. 6. rozhodnutí o odvolání. V napadaném rozhodnutí se pak žalovaný uvedeným tvrzením žalobce zcela konkrétně zabýval v bodech [60] až [65], přičemž hodnotil i žalobcem předložené důkazní prostředky v rámci odvolacího řízení. Žalovaný tedy od tvrzení žalobce a předložených listin neodhlédl, jak se mylně domnívá žalobce, ale dané důkazní prostředky vyhodnotil tak, že neprokazují existenci bezúročných půjček přijatých žalobcem před rokem 2010 od uvedených osob, a tedy ani výši z toho vyplývajících závazků. S uvedeným závěrem žalovaného se zdejší soud ztotožňuje, neboť ani podle jeho názoru doložené scany obrazovky z účetního softwaru „EKOSS“ z roku 1994, 1995 a 2001, vklady pana Š. a pana V. v roce 2007 u Komerční banky, a.s. a v roce 2007 a 2008 u UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s. bez prokazatelné návaznosti všech údajů neprokazují faktickou existenci konkrétních půjček z období před rokem 2010. Pokud pak z výpisu z hlavní knihy plyne, že k 31. 12. 2009 závazek žalobce ke společníkům činil 17 712 036 Kč, pak soud musí ve shodě s žalovaným konstatovat, že tato částka nijak nekoresponduje se součtem částek vyplývajícím z dalších doložených dokladů v odvolacím řízení. Nadto z výpisu z obchodního rejstříku založeného ve

správním spisu vyplynulo, že společníky žalobce nebyli v rozhodné době pouze pan Š. a pan V., ale rovněž až do 9. 3. 2018 také F. B., tudíž informace o výši závazků ke společníkům zjištěná z hlavní knihy sama o sobě nijak neprokazuje konkrétní výši pohledávek jednotlivých společníků.

28. K námitce ohledně žalobcova nesouhlasu se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal, že úroky z emitovaných dluhopisů sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, soud dále uvádí, že skutečnosti vyplývající z výpisů z bankovních účtů žalobce, které správce daně shrnul a popsal ve zprávě o daňové kontrole, jednoznačně zpochybňují tvrzení, jakož i listiny předložené žalobcem správci daně o výši poskytnutých půjček L. Š. a A. V., vůči nimž byly započteny pohledávky žalobce z titulu úplatného převodu dluhopisů. Z tabulek uvedených ve zprávě o kontrole totiž vyplývá, že v případě L. Š. a vratky půjček přesahovaly půjčky o 1 256 018 Kč, v případě A. V. pak vratky půjček přesahovaly půjčky o 1 256 018 Kč. Soud připomíná, že správce daně výzvou ze dne 18. 10. 2017 vyzval žalobce mj. k tomu, aby prokázal a doložil, že výše závazků vůči panu Š. a V. byla k datu 20. 12. 2012 ve vztahu ke každému z nich ve výši 7 600 000 Kč, a aby přeložil v celé historii přehled všech částek poskytnutých jako půjčka a v celé historii přehled všech částek, které byly vráceny jako vratky půjček. Žalobce však pouze opakovaně předložil stejné doklady a písemnosti, které byly již v průběhu daňové kontroly předloženy, tedy i jím vedené přehledy o půjčkách za roky 2010 až 2012, které byly následně správcem daně zpochybněny. Žalobce tedy nepředložil důkazy o existenci a faktické výši závazků žalobce vůči L. Š. a A. V. k datu 20. 12. 2012 z titulu půjček, které započel proti pohledávkám žalobce vůči týmž osobám z úplatného převodu dluhopisů. Soud proto přisvědčil závěru správce daně (resp. žalovaného), že žalobce v posuzovaném případě neprokázal, že úroky z emitovaných dluhopisů sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. v tomto případě neprokázal, že posuzované úroky představují cenu za faktické poskytnutí finančních prostředků. Námitku žalobce tak shledal soud nedůvodnou.
29. Soud neshledal důvodnými ani toliko obecně formulované námitky žalobce, že správce daně neunesl důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 5 písm. c), e) a f) daňového řádu.
30. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „[s]právcе 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“.
31. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“.
32. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pak platí, že „[p]okud 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“.
33. 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). Daňový subjekt svá tvrzení zpravidla prokazuje předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů,

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

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]. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).

34. 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, č. j. 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 ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu, které 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). 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. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 1Afs 39/2010-124 a čj. 2 Afs 24/2007 - 119).
35. Jak bylo již konstatováno výše, správce daně zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností ze dne 6. 3. 2017. Správce daně v této výzvě uvedl, že mu vznikly pochybnosti o skutečném účelu vydání jednokorunových firemních dluhopisů v roce 2012, neboť vydáním dluhopisů má emitent získat nové finanční zdroje od zájemců o tento finanční produkt. Správce daně proto žalobce vyzval k prokázání toho, že jednokorunové

dluhopisy v celkové hodnotě 15 200 000 Kč, převedené smlouvou o převodu dluhopisů ze dne 20. 12. 2012 na L. Š. a na A. V., byly vydány za účelem získání nových finančních zdrojů, k jakému účelu byly tyto finanční zdroje použity a zda žalobce půjčku v podobě vydání dluhopisů skutečně potřeboval. Dále správce daně vyzval žalobce k prokázání toho, že částka v celkové výši 608 000 Kč zaúčtovaná na MD účtu Úroky z dluhopisů je nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V průběhu daňové kontroly správce daně dále dne 18. 10. 2017 vydal druhou výzvu k prokázání skutečností, již žalobce vyzval k prokázání mj. toho, že výše závazků vůči panu Š. a panu V. byla k datu 20. 12. 2012 ve vztahu ke každému z nich 7 600 000 Kč, a k předložení přehledu všech částek poskytnutých panem Š. a panem V. jako půjčka a přehledu všech částek, které byly panu Š. a panu V. vráceny jako vratky půjček. Své pochybnosti poté správce daně shrnul ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 13. 3. 2018 a ve zprávě o daňové kontrole, která byla projednána dne 12. 6. 2018. Ve sdělení výsledku kontrolního zjištění (resp. ve zprávě o daňové kontrole) přitom správce daně mj. uvedl, že na předložených bankovních výpisech jsou částky odeslané na bankovní účet pana Š., které nebyly zahrnuty do přehledu půjček předloženým žalobcem. Proto se správce daně při ústním jednání dne 2. 8. 2017 žalobce dotázal, zda byly od pana Š. a pana V. přijaty i jiné částky jako půjčka nebo vráceny i jiné částky, které nejsou zahrnuty v předložených přehledech o půjčkách. Žalobce na tuto otázku odpověděl, že „*před rokem 2010 mohly být přijaty a i vráceny různé částky půjček, od roku 2010 jsou zahrnuty v předloženém přehledu*“. Následně správce daně na základě výpisů z bankovních účtů žalobce, které si správce daně sám opatřil, zpochybnil žalobcem předložené listiny o poskytnutých půjčkách, když dospěl k závěru, že k datu 20. 12. 2012 neměl žalobce závazek 7 600 000 Kč vůči panu Š., ani závazek 7 600 000 Kč vůči panu V. Popsané pochybnosti shledal soud oprávněnými, srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak dle stanoviska soudu unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že úroky z emitovaných dluhopisů byly vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. To ovšem žalobce neprokázal, tedy své důkazní břemeno neunesl, a správce daně byl proto oprávněn rozhodnout v jeho neprospěch.

36. Ohledně námitky neunesení důkazního břemene správcem daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu soud předesílá, že žalobce ani v tomto případě neuvádí, v čem konkrétně spočívá namítané neunesení důkazního břemene správcem daně. Podle § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu „*[s]právcem daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní*“. Skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní jsou jednak skutečnosti charakterizující následek protiprávního jednání (konání nebo opomenutí) odpovědné osoby, jednak následek za porušení povinnosti, tedy typicky sankce v podobě pokuty (srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 92 daňového řádu). Soud k této námitce s ohledem na její obecnost pouze konstatuje, že v daném případě vznikla žalobci povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu v důsledku doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013. Podle uvedeného ustanovení „*[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována*“. Správce daně proto v souladu se zákonem v dodatečném platebním výměru uložil žalobci uhradit povinnost penále ve výši 20 % z doměřené daně. V důsledku snížení

doměřené daně pak bylo správcem daně v rozhodnutí o odvolání a žalovaným v napadeném rozhodnutí penále odpovídajícím způsobem přepočteno.

37. K námitce neunesení důkazního břemene správcem daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu, podle kterého „[s]právce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu“, soud předně konstatuje, že ani v tomto případě žalobce svou žalobní argumentaci blíže nekonkretizoval. Uvedené ustanovení bylo přitom dle důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, doplněno do daňového řádu (s účinností od 1. 4. 2019) v návaznosti na zakotvení obecného pravidla proti zneužívání v daňové oblasti v § 8 odst. 4 daňového řádu. V daném případě však správní orgány nevystavěly své závěry na tom, že ve věci došlo ke zneužití práva, toto ustanovení na posuzovanou věc tedy nedopadá.
38. Žalobce dále namítl, že správní orgány v průběhu řízení zvolily poněkud zvláštní metodu, neboť na každém stupni odvolání žalobce částečně vyhověly. Žalobce uvedl, že i proto trvá na již vznesené námitce formalismu, přičemž odkázal na nález Ústavního soudu ČR ze dne 28. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1560/07. V předchozích řízeních se podle žalobce správní orgány k nepřipustnému formalismu uchýlily a žalovaný se s tímto odvolacím důvodem opět vypořádal jen ryze formalisticky, toliko jakýmsi povšechným odkazem.
39. Soud předně uvádí, že pokud správce daně po podání odvolání zjistí, že odvolání je zčásti důvodné, může o odvolání rozhodnout sám podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu v rámci tzv. autoremedury, aniž by odvolání postupoval k vyřízení odvolacímu orgánu. Podle zmíněného ustanovení „[s]právce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítno a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4“. Institut autoremedury je výjimkou ze zásady dvojinstančnosti, kdy se správce daně dostává do postavení odvolacího orgánu, a je tak v mezích své rozhodovací pravomoci nadán stejnými právy a povinnostmi jako odvolací orgán; správce daně je omezen pouze tím, že nemůže sám věcně odvolání zamítnout. Specifika daňového odvolacího řízení, která neumožňují odvolacímu orgánu zrušit napadené rozhodnutí a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení, pak vedla k závěru, že vady napadeného rozhodnutí a řízení, jež jeho vydání předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení, což může učinit odvolací orgán, stejně tak jako správce daně prvního stupně, který je s problematikou řešenou napadeným rozhodnutím v dané době nejlépe obeznámen. Proto lze považovat za výraz procesní ekonomie, pokud správce daně sám zjedná nápravu, shledá-li odvolací námitky alespoň částečně důvodnými a své rozhodnutí vadným. Proti autoremedurnímu rozhodnutí je pak přípustné odvolání, což garantuje, že se daňový subjekt může domoci přezkoumání věci odvolacím orgánem (blíže viz Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 113 daňového řádu). V posuzovaném případě tedy správce daně seznal, že odvolání je částečně důvodné, a proto vydal rozhodnutí o odvolání podle § 113 odst. 1. písm. b) daňového řádu, jímž odvolání žalobce částečně vyhověl tak, že vyloučil z předmětu doměření kontrolní zjištění 1F4 a snížil původně doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013. Žalovaný následně na základě podaného odvolání proti rozhodnutí správce daně o odvolání dospěl k závěru, že i toto odvolání je částečně důvodné a z předmětu doměření vyloučil kontrolní zjištění 1C1, 1C2,

1R1. Na tomto postupu neshledává soud nic formalistického či nezákonného, správce daně a žalovaný postupovaly zcela v souladu se svým zákonným oprávněním.

40. Pokud žalobce uvedl, že „*trvá na námitce formalismu*“, soud musí konstatovat, že z formulace této žalobní námitky není zřejmé, v čem měl tento formalismus konkrétně spočívat. Soud připomíná, že žaloba a její důvody jsou v plné dispozici žalobce a pokud ten určité projednatelné žalobní body vymezí, není úkolem soudu mu připomínat, že některé z nich by bylo možno blíže konkretizovat, a na druhé straně není jeho úkolem ani některé nepřiliš konkrétní výtky za něho domýšlet, či jejich zdůvodnění dohledávat v jeho odvolání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, č. j. 2 Afs 26/2005 - 114). Přesto soud k tvrzení žalobce, že se žalovaný s námitkou formalismu vypořádal opět ryze formalisticky, uvádí, že s tímto tvrzením nesouhlasí. Žalobce měl v odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 29. 8. 2018 za to, že správce daně postupoval přepjatě formalisticky, když odmítl argumentaci žalobce paušalizujícími závěry o neunesení důkazního břemene žalobcem. K této námitce o formalistickém přístupu správce daně pak žalovaný v bodě [32] odkázal na skutečnosti uvedené u jednotlivých kontrolních zjištění. Přitom k předmětným kontrolním zjištěním 1Z1 a 1Z2 shrnul skutkové okolnosti, dostatečným a srozumitelným způsobem reagoval na tvrzení žalobce a řádně odůvodnil, jaké důkazy správní orgány považovaly za neprůkazné a z jakých důvodů. Rovněž zdůraznil, že správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu, neboť daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí. Soud k tomu dále uvádí, že pokud žalobce v rámci daňového řízení nepředložil relevantní důkazy o existenci a faktické výši závazků žalobce vůči panu Š. a V., které započítal proti svým pohledávkám vůči týmž osobám z úplatného převodu dluhopisů, nelze považovat postup správních orgánů, které dospěly k závěru, že žalobce neprokázal, že úroky z emitovaných dluhopisů sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, za formalistický. Bylo na žalobci, aby svá tvrzení podložil věrohodnými důkazními prostředky a doložil je. Pokud tak neučinil, jedná se o důsledek neunesení jeho důkazního břemene a nikoliv o pochybení správních orgánů.
41. Žalobce dále namítl, že se žalovaný s tvrzeními žalobce, která jsou rovněž zahrnuta v § 93 odst. 1 daňového řádu mezi důkazní prostředky, nijak nevypořádal, čímž zatížil řízení neodstranitelnou vadou opomenutých důkazů. V posuzovaném případě však není z námitky vůbec zřejmé, jaká konkrétní tvrzení má žalobce za nevypořádané. Soud přitom nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného rozhodnutí. Městský soud se proto omezuje na konstatování, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný řádně vypořádal se všemi tvrzeními žalobce, jakož i s předloženými důkazními prostředky a hodnotil je jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Pokud pak na jiném místě žaloby žalobce spatřoval v rozhodnutí žalovaného nedostatky spočívající v nevypořádání žalovaného s jeho tvrzením, že každý ze společníků před uzavřením smlouvy o půjčce dne 29. 4. 2010 již ve smluvním vztahu vůči žalobci byl, pak s tímto tvrzením se soud zabýval již výše. Soud nicméně pro úplnost dodává, že žalobci lze přisvědčit, že podle § 93 odst. 1 daňového řádu může být důkazním prostředkem i tvrzení daňového subjektu. To ovšem platí pouze za předpokladu, že tímto tvrzením lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Soud k tomu odkazuje na relevantní závěry vyjádřené v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2015, č. j. 15 Af 388/2012 - 39: „*Současné*

však soud považuje za nutné připomenout, že daňový subjekt nese podle § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno k prokázání všech jím uváděných skutečností a podle § 92 odst. 4 daňového řádu na základě výzvy správce daně důkazní břemeno k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Pokud by daňový subjekt mohl svá tvrzení prokazovat opět vlastními tvrzeními, došlo by k popření výše vysvětlených principů dokazování v daňovém řízení a k faktickému přenesení důkazního břemene na správce daně. Soud proto zastává názor, že byl-li daňový subjekt vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, nemohou jako důkazní prostředek obstát pouhá nepodložená tvrzení daňového subjektu.“ Uvedené tvrzení žalobce ohledně bezúročných půjček proto v projednávané věci nemohlo bez doložení jiných věrohodných důkazních prostředků obstát.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

42. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
43. 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, kterému ale v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. 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 nejbližší 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 10. prosince 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.