



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **FVE Břasy s.r.o.**, sídlem Bendova 1140/16, Plzeň
zastoupena advokátem JUDr. Pavlem Roubalem, sídlem Otýlie
Beníškové 1664/14, Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno
o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2020, č.j. 5993/20/5200-11434-706462,

takto:

- I. **Žaloba se z a m í t á.**
- II. **Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 14. 4. 2020, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2020, č.j. 5993/20/5200-11434-706462 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým byl k odvolání žalobkyně změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, vydaný Finančním úřadem pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) dne 4. 5. 2017 pod č.j. 989619/17/2312-50522-402251, a to tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 928 720 Kč byla snížena na částku 658 920 Kč, povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) ve výši 20 % z částky doměřené daně byla snížena z částky 185 744 Kč na částku 131 784 Kč a penále ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty ve výši 19 Kč nebylo změněno. Žalobkyně rovněž požadovala zrušení dodatečného platebního výměru.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně uplatnila čtyři okruhy žalobních bodů.
3. *V prvním okruhu žalobních bodů* uvedla, že pomyslné jádro pudla spočívá v řešení právní otázky, která je skryta v odstavcích 60, 61, 63, 77, 93, 94, 95, 96 a 113 napadeného rozhodnutí (tyto odstavce napadeného rozhodnutí byly následně žalobkyní citovány se zvýrazněním „*klíčové části argumentace*“, pozn. soudu). Správce daně, jakož i žalovaný (dále též jako „*odvolací orgán*“), vybudovali správní žalobou napadená rozhodnutí na tom, že není dána zřejmá souvislost mezi navýšením úrokové sazby z půjček investorů a uvedením fotovoltaické elektrárny do provozu, když souhlas s užíváním fotovoltaické elektrárny udělil příslušný stavební úřad již dne 9. 9. 2010, což podle názoru správce daně znamená, že v tomto termínu byla fotovoltaická elektrárna dokončena. Skutečnost, že ji daňový subjekt uvedl do užívání až v listopadu 2010, podle správce daně na tomto závěru nic nemění. Fotovoltaická elektrárna tak byla, podle správce daně, dokončena již přede dnem jednání představenstva žalobkyně (daňového subjektu) (které se konalo dne 18. 9. 2010), na němž mělo být, podle předloženého zápisu, odsouhlaseno navýšení úrokové sazby z půjček, a proto správce daně považuje doměření daně z příjmů právnických osob a uložení povinnosti zaplatit penále za věcně správné a zákonné.
4. Se skutkovým i právním závěrem správce daně, jakož i odvolacího orgánu, nelze dle žalobkyně souhlasit, a to z následujících důvodů:
5. Žalobkyně v souvislosti se zajištěním financování projektu (fotovoltaické elektrárny), který měla následně zdrojem daňového příjmu, postupovala následovně:
 - červen 2010 - dohoda o poskytnutí půjček z vlastních zdrojů
 - září 2010 (počátek měsíce) - požadavek banky na zvýšení vlastních zdrojů
 - září 2010 - jednání valné hromady s odsouhlasením nových podmínek poskytnutí půjček
 - říjen 2010 - podpis dodatku smlouvy s úvěrující bankou
 - prosinec 2010 - uvolnění zbývajících částí úvěru bankou
 - leden 2011 - zvýšení úrokových sazeb poté, co byly naplněny podmínky schválené valnou hromadou dne 18. 9. 2010.

6. Správce daně, jakož i odvolací orgán, se mylí, pokud mají za to, že souhlas s užíváním jakékoliv stavby ze strany stavebního úřadu znamená dokončení stavby po všech stránkách, tedy jak po stránce technické, tak i po stránce ekonomické (rozpočtové, fakturační, daňové). Je tomu tak předně proto, že sám zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) předpokládá, že povolit užívání lze nejen ke stavbě zcela dokončené, ale i jen k části stavby, která je schopna samostatného užívání; toho se pak v praxi také běžně využívá v situacích, kdy je stavebník nucen řešit časovou tíseň v souvislosti s dodržením smluvního závazku mezi ním (jakožto dlužníkem) a úvěrující bankou (jakožto věřitelem) stran uvedení termínu projektu do provozu (k tomu viz § 119, § 122 odst. 3, § 122a odst. 5 stavebního zákona). Dále pak dokončení stavby ve smyslu schopnosti ji užívat neznamena, že k tomuto okamžiku jsou vyřešeny všechny dodavatelsko-odběratelské vztahy, že jsou zaplacený všechny faktury a vypořádány veškeré smluvní závazky.
7. Tak tomu bylo i v tomto konkrétním případě. Jak vyplývá z přípisů České spořitelny a.s. ze dne 29. 10. 2010 a 30. 3. 2017, které žalobkyně správci daně předložila k provedení jako důkaz, po udělení souhlasu s užíváním fotovoltaické elektrárny stavební úřadem dne 9. 9. 2010 bylo třeba zaplatit dosud neproplacené faktury a peněžně vypořádat další smluvní závazky, na které žalobkyně (stavebník) neměla prostředky, a byla nucena tuto potřebu krýt peněžitou zápůjčkou, resp. dalším úvěrovým financováním. Podmínkou banky (ze září 2010) k zajištění dalšího úvěrového financování však bylo navýšení vlastních zdrojů do projektu FVE Břasy, přičemž tuto podmínku úvěrující banky byli soukromí investoři ochotni splnit jen v případě souhlasu s navýšením úroku valnou hromadou. V tomto konkrétním případě proto souhlas stavebního úřadu ze dne 9. 9. 2010 s užíváním fotovoltaické elektrárny neznamenal, že v tomto termínu byla fotovoltaická elektrárna Břasy dokončena i po stránce ekonomické, neboť po tomto datu bylo třeba zaplatit dosud neproplacené faktury a peněžně vypořádat další smluvní závazky, na které však z vlastních zdrojů žalobkyně (stavebník) neměla dostatečné množství volných peněžních prostředků. Dokončení fotovoltaické elektrárny Břasy i po stránce ekonomické, pak bylo podmínkou, aby tato stavba vůbec mohla být v budoucnu zdrojem nějakého zdanitelného příjmu. Správce daně i odvolací orgán se proto mylí, když mají za to, že navýšení úrokových sazeb nemělo vliv na výši dosažených příjmů. Pokud by totiž k dohodě o zvýšení úrokových sazeb nedošlo, k poskytnutí prostředků by, vzhledem ke změněným podmínkám na trhu a vyšší míře rizika návratnosti půjček, taktéž nedošlo. To by vedlo k ekonomickému zániku daňového subjektu. Úprava úrokových sazeb a s nimi spojené uvolnění příslibených půjček tak měly zcela zásadní vliv na dosažení budoucích zdanitelných příjmů daňového subjektu (viz např. přehledová tabulka výnosů a tržeb na str. 10 odvolání žalobkyně ze dne 1. 7. 2017).
8. Správce daně s časovým odstupem deseti roků od roku 2010 (konkrétně od období září 2010 až listopad 2010) nedostatečně a nepřiléhavě a též v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu (dle kterého *správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*), vyhodnotil okolnosti konkrétní ekonomické situace, v níž se žalobkyně (jakožto daňový subjekt) ocitla, a to:
- a) pod vlivem zásadních změn ekonomického prostředí zavedením zdanění (fotovoltaické daně), a to:
- zákonem č. 330/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o

podpoře využívání obnovitelných zdrojů), který byl do Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky předložen dne 17. 9. 2010 a schválen dne 3. 11. 2010 a který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011

- zákonem č. 402/2010 Sb. [v obecné části důvodové zprávy ze dne 13. 10. 2010 k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů) - sněmovní tisk č. 145/0 (tj. k zákonu č. 402/2010 Sb.), je mj. uvedeno: „Řešením vzniklé situace je omezit popsaným zdrojům podporu. Bez stávajícího vysokého příspěvku bude výstavba velkých solárních elektráren méně ekonomicky výhodná a dojde ke snížení výstavby.“], kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), který byl do Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky předložen dne 14. 10. 2010 a schválen dne 14. 12. 2010 a který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011 [s výjimkou předmětných ustanovení části první čl. I bodu 1 a čl. II bodu 1 (tj. ustanovení upravující Financování podpory a Odvod z elektřiny ze slunečního záření), které nabyly účinnosti již dnem jeho vyhlášení, tj. dnem 28. 12. 2010]

b) nejistotou fyzického připojení (byť stavebně dokončené) fotovoltaické elektrárny k distribuční soustavě ČEZ do konce roku 2010, což bylo podmínkou dosažení garantovaných výkupních cen a návratnosti celého projektu,

c) neschopností čerpat úvěr do konce září 2010 a na to navazující jednání úvěrující banky, která nevyhověla žádostem žalobkyně o čerpání úvěru z důvodu, že se tak nestalo do konce září 2010, a která dopisem ze dne 29. 10. 2010 sdělila a potvrdila, že žalobkyně není oprávněna čerpat žádné peněžní prostředky podle smlouvy o úvěru.

9. Za shora popsané právně-ekonomické a finanční situace, v níž se žalobkyně bez svého zavinění ocitnula, tak žalobkyni nezbylo, než rozhodnout o úročení úvěrů investorů úrokem ve výši 19 % p.a.
10. Na tomto místě není od věci uvést, že rizikovost projektu žalobkyně, pokud by nedošlo k jeho připojení k distribuční soustavě do konce roku 2010 a jeho dofinancování, byla v období září až listopad roku 2010 zcela jiná, než v období května až září roku 2010.
11. Nerespektování ústavním pořádkem zaručeného principu právní jistoty a principu předvídatelnosti práva (tyto principy vyvěrají z hodnot, které jsou uvedeny v článku 1 Ústavy České republiky), k němuž došlo státním zásahem do ekonomického prostředí formou omezení státní podpory a zavedením fotovoltaické daně (k tomu viz v odstavci 16. tohoto podání uvedené zákony č. 330/2010 Sb. a č. 402/2010 Sb.), nemůže jít k tíži žalobkyně (daňového subjektu), a tuto reálně existující skutečnost nemůže přehlížet ani finanční správa.
12. Za těchto okolností na případ žalobkyně nedopadá § 8 odst. 4 daňového řádu (dle kterého *při správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*), v důsledku čehož se právní závěry, k nimž dospěl správce daně v dodatečném platebním výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 i odvolací orgán v napadeném rozhodnutí stávají věcně nesprávnými, a tím nezákonnými pro rozpor s § 8 daňového řádu, ve spojení s § 25

odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), ve znění účinném do 31. 12. 2010.

13. *Ve druhém okruhu žalobních bodů* žalobkyně uvedla, že za zcela specifických okolností popsaných v odstavcích 8., 11., a 12. až 16. tohoto podání je zřejmé, že správce daně a žalovaný taktéž nevzali v potaz, že nezaplacením ceny díla zhotoviteli by žalobkyni vznikla povinnost zaplatit (podle IV.4 smlouvy o dílo č. 3296/10) smluvní pokutu ve výši 0,05 % z dlužné částky za každý kalendářní den trvání prodlení, tj. 18,25 % p.a., a vedle toho též zákonný úrok z prodlení podle § 369 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“) - [podle § 369 odst. 1 obchodního zákoníku v období od 1. 1. 2001 do 30. 6. 2013, *je-li dlužník v prodlení se splněním peněžitého závazku nebo jeho části a není smluvně stanovena sazba úroků z prodlení, je dlužník povinen platit z nezaplacené částky úroky z prodlení určené ve smlouvě, jinak určené předpisy práva občanského* (tj. podle § 1 nařízení vlády č. 163/2005 Sb.); podle § 1 nařízení vlády č. 163/2005 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 142/1994 Sb., kterým se stanoví výše úroků z prodlení a poplatku z prodlení podle občanského zákoníku, v rozhodné době, *výše úroků z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů. V každém kalendářním pololetí, v němž trvá prodlení dlužníka, je výše úroků z prodlení závislá na výši repo sazby stanovené Českou národní bankou a platné pro první den příslušného kalendářního pololetí*; v období od 01.07. 2010 činila výše úroků z prodlení 7,75 % p.a. z dlužné částky] - přičemž v období od 1. 7. 2010 činila výše úroků z prodlení 7,75 % p.a. z dlužné částky, celkem tedy 26 % p.a. z dlužné částky, což je dokonce o 7 % více, než je žalovaným a správcem daně zpochybňovaná výše úrokové sazby z půjček investorů, která činila pouze 19 % p.a. I z tohoto důvodu pak na případ žalobkyně § 8 odst. 4 daňového řádu dopadat nemůže, v důsledku čehož se právní závěry, k nimž dospěl správce daně i odvolací orgán stávají věcně nesprávnými, a tím nezákonnými pro rozpor s § 8 daňového řádu, ve spojení s § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2010.
14. *Ve třetím okruhu žalobních bodů* žalobkyně konstatovala, že odvolací orgán v odstavci 35. napadeného rozhodnutí zastává právní názor, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení a má také povinnost toto své tvrzení doložit, nese tedy i břemeno důkazní. Současně se odvolává na § 92 odst. 7 daňového řádu, z něhož dovozuje prakticky ničím neomezené právo určit, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků. Má za to, že hodnocení důkazních prostředků je zcela v diskreci správce daně, a může se tedy lišit od jeho vyhodnocení daňovým subjektem.
15. Shora uvedený právní názor správce daně nelze dle žalobkyně v žádném případě akceptovat. Je tomu tak proto, že ústavním pořádkem kodifikovaný princip enumerativnosti státních pretenzí (k tomu viz článek 2 odst. 3 Ústavy ČR a článek 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) státnímu orgánu (tedy ani správci daně a odvolacímu orgánu) neumožňuje, resp. zcela zapovídá, aby o právech a povinnostech osob rozhodoval jen podle svého přesvědčení, protože pak aplikace práva musí být vždy založena na konkrétním zákonném textu předestřeném před účastníky řízení v kontextu se souvisejícími, na právní případ dopadajícími, zákonnými ustanoveními. Takto však správce daně a ani žalovaný zcela zjevně nepostupovali.

A.

16. Dle žalobkyně je skutečností, že ke dni 18. 9. 2010 (tj. ke dni jednání valné hromady o

navýšení úrokových sazeb) byla fotovoltaická elektrárna Břasy dokončena. Odvolací orgán i správce daně však při svém hodnocení zcela opomněly fakt, že k datu 18. 9. 2010 nebyly z pořizovací ceny fotovoltaické elektrárny Břasy uhrazeny přijaté faktury v částce 164 020 684,80 Kč (včetně DPH) z celkové hodnoty cca 214 000 000 Kč včetně DPH. Ke dni 18. 9. 2010 byly splatné nebo těsně před datem splatnosti faktury v částce 50 614 442,80 Kč. Současně byl k tomuto datu zůstatek na běžném účtu jen 233 770,69 Kč a objem již vyčerpaných prostředků uvolněných bankou z úvěru k tomuto datu činil 6 325 091,40 Kč. Žalobkyně (tj. daňový subjekt) se tedy nacházela ve velmi svízelné finanční situaci. Věřitelé (byť z řad akcionářů) vzhledem ke změně podmínek požadovali vyšší zajištění půjček. Takto postupují všichni věřitelé při zvýšené míře rizika. Bez těchto půjček (tj. vlastních zdrojů) by financující banka neschválila čerpání úvěru. Toto by vedlo k platební neschopnosti a úpadku daňového subjektu. Propočty ekonomické návratnosti předložené daňovým subjektem v průběhu kontroly byly jedním z podkladů pro jednání valné hromady, která rozhodovala o ukončení celého projektu a z toho vyplývajícím úpadku, nebo o přijetí podmínek věřitelů a zachování šance na sice méně, ale přesto stále ještě úspěšnou realizaci projektu. I sám odvolací orgán v odstavci 96. napadeného rozhodnutí uvádí, že *„nezajištění plného financování FVE by mělo především negativní dopady na vlastníky DS a jeho investory“*. Valná hromada přistoupila k řešení tohoto problému s péčí řádného hospodáře - chránila hospodářské zájmy vlastníků tím, že udržela projekt při životě, a po zvážení všech okolností se rozhodla přistoupit na vyšší úročení přijatých půjček při současném stále ještě přiměřeně ziskovém hospodaření daňového subjektu. Žalobkyně má za to, že shora uvedený odstavec 96. napadeného rozhodnutí je typickým příkladem zjednodušujícího přístupu správce daně i odvolacího orgánu a zcela nesprávného hodnocení důkazů vyplývajících ze spisového materiálu.

17. K vlastnímu postupu správce daně a odvolacího orgánu v průběhu řízení je třeba uvést následující:
18. Správce daně se nejprve v rámci kontroly pokusil zpochybnit výši úroků z půjček. Za tímto účelem zaslal nejprve dne 2. 9. 2015 výzvu č.j. 1523367/15/2312-00561-400547, ve které vyzval k doložení rozdílu mezi cenou úroku ve výši 19 % p.a. [zkratkou p.a. (*per annum*) se rozumí úrok za 1 rok] a cenou úroku ve výši 5 % p.a., která by dle správce daně byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně tedy ještě déle než rok po zahájení kontroly nejevil ani náznak pochybnosti o tom, že by poskytnuté půjčky a úroky z nich nebyly potřebné pro dosažení, zajištění a udržení příjmů daňového subjektu. Zpochybňoval pouze výši úroků. Na tuto výzvu odpověděl daňový subjekt přípisem ze dne 9. 9. 2015 a správce daně tuto odpověď týkající se výše úroků akceptoval, když na straně číslo 16 Zprávy o kontrole č.j. 519506/17/2312-00561-400547 uvedl, že *„nezpochybňuje ani obvyklou výši úroků z nezajištěných podřízených úvěrů/půjček od nespojených osob“*. Tyto pochybnosti se tedy zjevně podařilo daňovému subjektu přípisem ze dne 9. 9. 2015 vyvrátit.
19. Vzdor shora uvedenému pak v odstavci 112. napadeného rozhodnutí odvolací orgán vyjadřuje pochybnosti o výši úroků a argumentuje tím, že výše úrokové sazby nezajištěných podřízených půjček akcionářů jiných FVE činila maximálně 6 % p.a. Přitom podle daňového spisu, ze kterého správce daně vycházel při zprávě o kontrole, učinil správce daně dotaz týkající se obvyklé výše úroků u ÚZP v Tachově, Klatovech a Domažlicích. Odpověď ÚZP v Tachově se netýkala poskytnutí finančních prostředků (šlo o vklad pozemku). ÚZP v Domažlicích zaslal odpověď, která se zjevně týkala bankovního

úvěru (sazba 1M PRIBOR + 1,8 % p.a.). ÚZP v Klatovech zaslal výsledek místního šetření s uvedením úrokové sazby 6 % u smluv o půjčkách spojených osob. U dvou ÚZP jde zjevně o nerelevantní údaje, u třetího pak není jasné, za jakých okolností přesně byly půjčky poskytnuty.

20. Následně v prosinci roku 2016 (tedy o další rok a čtvrt později) přichází správce daně s novou výzvou, ve které vyjadřuje pochybnosti o daňové účinnosti zvýšených úroků z toho důvodu, že dle správce daně nedošlo ke změně podmínek ve srovnání s prvotními závazky věřitelů poskytnout půjčky a že tedy nebyl důvod ke změně úrokové sazby. Podle správce daně navýšení úrokové sazby půjček akcionářů daňového subjektu nemělo vliv na výši dosažených příjmů ani na zvýšení objemu poskytnutých peněžních prostředků, naopak mělo zásadní vliv na výši nákladů daňového subjektu. Navýšení úrokové sazby a následné postoupení pohledávky bylo transakcí, která byla prováděna ve prospěch věřitelů daňového subjektu. Pro daňový subjekt znamenalo zvýšení úrokové sazby zvýšení nákladů a objemu závazků vůči věřitelům, nemělo vliv na výši dosažených příjmů daňového subjektu. Správce daně tedy po roce a čtvrt přichází s novým názorem a postupem, jak doměřit daň.
21. Správce daně i odvolací orgán konstatují objektivní fakt, že:
- zvýšení objemu poskytnutých peněžních prostředků mělo zásadní vliv na výši nákladů daňového subjektu
 - zvýšení úrokové sazby znamenalo zvýšení nákladů a objemu závazků vůči věřitelům
 - zvýšení úrokové sazby bylo transakcí, která se prováděla ve prospěch věřitelů.
22. Zjištění těchto objektivních a v obchodní praxi naprosto běžných skutečností pak vydávají za nestandardní skutečnosti odporující zákonu o daních z příjmů. Každý věřitel zvažuje míru rizika a další okolnosti svého úvěrového obchodu. A vývoji rizika a dalších okolností přizpůsobuje své chování, mimo jiné stanovení výše úrokové sazby. Viděno touto optikou správce daně a odvolacího orgánu by každá změna úrokové sazby u již poskytnutého úvěru (lhostejno, zda bankovního, či nebankovního) byla považována za úkon, který nemá vliv na dosažení příjmů. Závěr předestřený v odstavci 36. této žaloby je zcela zjevně absurdní.
23. Správce daně i odvolací orgán se proto mýlí, když mají za to, že navýšení úrokových sazeb nemělo vliv na výši dosažených příjmů žalobkyně. Pokud by totiž nedošlo k dohodě o zvýšení úrokových sazeb, k poskytnutí prostředků by, vzhledem ke změněným podmínkám na trhu a vyšší míře rizika návratnosti půjček, nedošlo. To by vedlo k ekonomickému zániku žalobkyně (daňového subjektu). Úprava úrokových sazeb a s nimi spojené uvolnění příslibených půjček tak měly zásadní vliv na dosažení budoucích příjmů daňového subjektu.

B.

24. Další vadou řízení je dle žalobkyně odmítnutí provedení výslechu J. J. (k tomu viz odstavce 81. až 84. napadeného rozhodnutí), jakož i pracovníků úvěrující banky. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 237/2017-23, bylo k otázce výslechu daňového subjektu jako svědka, judikováno následující:

„[14] Co se výslechu (dnes již bývalého) jednatele stěžovatelky týče, lze shodně s krajským soudem i žalovaným odkázat na rozsudek ze dne 19. října 2006, č.j. 7 Afs 15/2013-99, v němž Nejvyšší

správní soud dospěl k závěru, že „postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí status. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí - osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby - daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem. [...] Uvedený závěr ovšem nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat.“ Jelikož je znění § 96 odst. 1 daňového řádu prakticky totožné s první větou § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, uplatní se uvedený výklad i na dokazování v režimu daňového řádu.

[15] Ačkoli poslední věta citované pasáže rozsudku č.j. 7 Afs 15/2013-99 svádí k závěru, že poté, co osoba přestane být v postavení statutárního orgánu daňového subjektu - právnické osoby, její výsledek jako svědka o skutečnostech proběhnuvších v době výkonu funkce již přichází v úvahu, takový výklad neodpovídá procesním předpisům upravujícím soudní řízení (srov. § 126a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. ledna 2011, č.j. 5 Afs 6/2010-101). V rozsudku ze dne 27. listopadu 2013, č.j. 8 Afs 31/2031-52, Nejvyšší správní soud – ve vztahu k dokazování v daňovém řízení – konstatoval, že „postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného (tento závěr pro daňové řízení výslovně stanoví § 8 odst. 1 věta první daňového řádu). Pro srovnání je možno odkázat na podrobnější úpravu postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Občanský soudní řád (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s.ř.s. uplatňují i v soudním řízení správním) stanoví, že výsledek fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výsledek účastníka řízení, nikoliv jako výsledek svědka (§ 126a ve spojení s § 131 o.s.ř.).“

25. Správce daně tedy měl přistoupit k výsledku J. J. jako účastníka řízení, a nikoliv jej a priori odmítnout. Výsledek Jana Jirky by zcela nepochybně přispěl k objasnění okolností, za kterých došlo k navýšení úrokových sazeb u poskytnutých půjček. Krom toho je v praxi běžný postup správce daně, kdy bývalé členy statutárních orgánů kontrolovaných daňových subjektů vyslýchá v daňovém řízení (jako svědky). Ze stejných důvodů měl správce daně provést i výsledky pracovníků úvěrující banky, neboť výsledek těchto svědků by taktéž přispěl k objasnění okolností, za kterých došlo k navýšení úrokových sazeb z poskytnutých investorských půjček.
26. *Ve čtvrtém okruhu žalobních bodů* žalobkyně konstatovala, že k argumentu formou odkazu odvolacího orgánu na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 5. 2018, č.j. 6 Af 53/2016-38, který byl aprobován rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2020, č.j. 9 Afs 187/2018-35 a který je citován v odstavci 44. napadeného rozhodnutí (tento odstavce napadeného rozhodnutí následně žalobkyně v žalobě též citovala, pozn. soudu),

postačuje uvést, že příčinou neúspěchu žalobkyně EVORADO IMPORT, a.s. v řízení před správními soudy byla nedostatečná kvalita zpracování kasační stížnosti, což je bez dalšího zřejmé z odstavců 21. a 32. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2020, č.j. 9 Afs 187/2018-359 (ve kterých je uvedeno: „[21] Obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozhodnutí soudu. [32] Výše uvedené skutečnosti zachycené v daňovém spisu spolehlivě vyvrací kasační námitku, že závěr městského soudu, dle kterého stěžovatelka neprokázala daňovou uznatelnosti deklarovaných úroků z úvěrů a půjček, nemá oporou ve spisovém materiálu. Stěžovatelka předložila pouze formální doklady, které byly správcem daně na základě rozsáhlého dokazování spolehlivě zpochybněny. Závěr městského soudu má oporu ve zjištěném skutkovém stavu.“).

27. Za těchto okolností pak odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 5. 2018, č.j. 6 Af 53/2016-38, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2020, č.j. 9 Afs 187/2018-35, nemá právní relevanci, neboť tato soudní rozhodnutí „postrádají“ požadovanou judikaturní hodnotu. Pro úplnost k této části argumentace pak žalobkyně dodává, že v judikatuře správních soudů bylo dosud k otázce daňové uznatelnosti úroků ze zápůjčky publikováno 17 judikátů, z nichž žádný není s ohledem na individuálně řešenou právní otázku (k tomu viz odstavec 6. žaloby) bezprostředně použitelný na případ žalobkyně.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

28. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl k jednotlivým žalobním námitkám následující.
29. K nesouhlasu žalobkyně se skutkovým i právním závěrem žalovaného, že není zřejmá souvislost mezi navýšením úrokové sazby z půjček investorů a uvedením FVE do provozu, když souhlas s jejím užíváním udělil stavební úřad již dne 9. 9. 2010, což znamená, že v tomto termínu byla dokončena, přičemž skutečnost, že ji žalobkyně uvedla do užívání až v listopadu 2010, podle žalovaného na tomto závěru nic nemění, žalovaný konstatoval toto:
30. Dle bodu 1.1. Smlouvy o úvěru ze dne 1. 7. 2010 uzavřené mezi žalobkyní (dále také „Dlužník“) a Českou spořitelnou, a.s. (dále jen „Věřitel“) znamenají minimální vlastní zdroje částku ve výši 20 % projektových nákladů, tj. 35 830 600 Kč, kterou je Dlužník povinen vložit do projektu z vlastních zdrojů před prvním čerpáním, a to formou úhrady nákladů projektu dle rozpočtu v této výši z vlastních zdrojů. Projektové náklady činily na základě Smlouvy o úvěru částku 179 153 000 Kč. V čl. 14.9 Smlouvy o úvěru se Dlužník zavazuje uzavřít a zabezpečit uzavření ze strany každého investora smlouvu o podřízenosti pohledávek každého investora vůči Dlužníkovi pohledávkám Věřitele podle této smlouvy, ve formě a s obsahem uspokojivým pro Věřitele, která bude obsahovat další obvyklé patronátní závazky investorů, včetně jejich závazků poskytnout Dlužníkovi dodatečné finanční prostředky v případě, že skutečné náklady projektu převýší projektové náklady dle rozpočtu (Patronátní smlouva) - Patronátní smlouva musí být uzavřena jako odkládací podmínka pro první čerpání.
31. Z Patronátní smlouvy uzavřené dne 1. 7. 2010 mezi věřitelem (Česká spořitelna a.s.), dlužníkem (FVE Břasy a.s.) a investory (Z. Š., S. P., M. M., M. M. a TRIGA engineering s.r.o.) vyplývá, že investoři se zavazují poskytovat Dlužníkovi finanční prostředky takovým způsobem, aby platební pozice dlužníka byla dostatečná k tomu, aby Dlužník

dostal veškerým svým závazkům dle Smlouvy o úvěru, zejména aby uhradil veškeré své současné i budoucí finanční i jiné závazky vůči bance řádně a včas, a veškerým svým závazkům souvisejícím s projektem, včetně úhrady případných nákladů projektu překračujících rozpočet. Dále pak v případě, že náklady, výdaje nebo ztráty utrpěné v přímé nebo nepřímé souvislosti s výstavbou, uváděním do provozu nebo provozem projektu povedou k navýšení rozpočtu, každý z investorů se zavazuje, bez zbytečného odkladu po doručení písemné výzvy banky, pokrýt náklady spojené s výstavbou a nebo provozem projektu a poskytnout Dlužníkovi finanční prostředky odpovídající výši těchto nákladů, a to buď formou půjčky (která bude podřízena za podmínek obdobných těm, které jsou stanoveny touto smlouvou) nebo formou vkladu do základního kapitálu Dlužníka, případně formou příplatku do vlastního kapitálu Dlužníka mimo základní kapitál Dlužníka.

32. Z výše citovaných dokumentů je dle žalovaného zřejmé, že výše jmenovaní investoři se v Patronátní smlouvě zavázali poskytnout žalobkyni odpovídající finanční prostředky na realizaci projektu, a to i v případě navýšení nákladů projektu. Za tímto účelem byly s jednotlivými investory uzavřeny smlouvy o půjčce peněz, a to konkrétně:

- s panem Z. Š. Smlouva o půjčce peněz ze dne 3. 5. 2010 ve znění Dodatku č. 1 ze dne 22. 6. 2010, v níž se pan Z. Š. zavazuje půjčit žalobkyni v době od uzavření této smlouvy ve lhůtě nejpozději do 31. 7. 2010 na požádání Dlužníka dohodnutý předmět půjčky peníze až do výše 18 000 000 Kč. Na základě Dodatku č. 2 ke Smlouvě o půjčce peněz ze dne 3. 5. 2010, který je datovaný dnem 1. 1. 2011, se věřitel zavazuje půjčit Dlužníkovi v době od uzavření této smlouvy ve lhůtě nejpozději do 31. 12. 2010 na požádání Dlužníka jako dohodnutý předmět půjčky peníze až do výše 23 000 000 Kč
- s panem M. M. Smlouvu o půjčce peněz ze dne 22. 6. 2010, v níž se pan M. M. zavazuje půjčit žalobkyni v době od uzavření této smlouvy ve lhůtě nejpozději do 31. 12. 2010 na požádání Dlužníka dohodnutý předmět půjčky peníze až do výše 8 000 000 Kč. Na základě Dodatku č. 1 ke Smlouvě o půjčce peněz ze dne 22. 6. 2010, který je datovaný dnem 1. 1. 2011, se věřitel zavazuje půjčit Dlužníkovi v době od uzavření této smlouvy ve lhůtě nejpozději do 25. 1. 2011 na požádání Dlužníka jako dohodnutý předmět půjčky peníze až do výše 14 000 000 Kč
- s panem S. P. Smlouvu o půjčce peněz ze dne 22. 6. 2010, na jejímž základě mají být žalobkyni poskytnuty peníze až do výše 11 000 000 Kč
- s obchodní společností TRIGA engineering s.r.o. Smlouvu o půjčce peněz ze dne 3. 5. 2010, na jejímž základě mají být žalobkyni poskytnuty peníze až do výše 6 500 000 Kč.

33. Na základě takto uzavřených smluv bylo do konce června 2010 zajištěno financování projektu ze zdrojů investorů až do výše 43 500 000 Kč.

34. Z dokladů předložených žalobkyní vyplývá, že:

- pan Š. do konce srpna 2010 poskytl žalobkyni peněžní prostředky ve výši 18 716 000 Kč, v průběhu září 2010 poskytl částku 3 700 000 Kč a v průběhu října 2010 částku ve výši 30 000 Kč, stav půjčky k 31. 12. 2010 tak činil částku 22 446 000 Kč
- M. peněžní prostředky žalobkyni poskytoval v průběhu posledních dvou měsíců roku 2010 (s výjimkou částky 1 000 Kč poskytnuté v dubnu 2010) a k 31. 12. 2010 činil stav půjčky pana M. částku 5 101 200 Kč. Dne 25. 1. 2011 došlo k navýšení půjčky o částku

7 876 000 Kč a stav půjčky k 31. 1. 2011 byl ve výši 12 997 200 Kč

- pan S. P. poskytl žalobkyni finanční prostředky dne 25. 6. 2010 a ke dni 31. 12. 2010 činil stav jeho půjčky 11 000 000 Kč.
- obchodní společnost TRIGA engineering s.r.o. poskytla v roce 2010 žalobkyni finanční prostředky a stav půjčky k datu 31. 12. 2010 činil částku 6 500 000 Kč.

35. Je tak zřejmé, že žalobkyně do 31. 12. 2010 fakticky disponovala s částkou, kterou jí poskytli investoři ve výši 45 047 200 Kč. Tedy s částkou, která převyšovala minimální vlastní zdroje (20 % projektových nákladů, tj. 35 830 600 Kč) o částku 9 216 600 Kč, i minimální vlastní zdroje navýšené na základě dodatku č. 1 uzavřeného dne 10. 12. 2010 ke Smlouvě o úvěru (24 % projektových nákladů, tj. 43 162 048 Kč). Pan Š. sice poskytl ve formě půjčky vyšší částku finančních prostředků, než k jaké se zavázal na základě Smlouvy o půjčce ze dne 3. 5. 2010 ve znění Dodatku č. 1 ze dne 22. 6. 2010 o hodnotu 4 446 000 Kč, na straně druhé M. do 31. 12. 2010 poskytl částku o 2 898 800 Kč nižší, než k jaké se zavázal. Tato skutečnost je však pro vyhodnocení předmětného případu nepodstatná. Pro danou věc je však podstatné, že celková částka finančních prostředků, kterou se investoři zavázali žalobkyni poskytnout na základě znění smluv a jejich dodatků uzavřených do konce června 2010 činila částku 43 500 000 Kč, což je částka, která převyšuje bankou požadované navýšené minimální vlastní zdroje. Je sice pravda, že podle stavu k měsíci září 2010, ve kterém banka dle tvrzení žalobkyně požadovala navýšení minimálních vlastních zdrojů, žalobkyně disponovala toliko částkou 36 216 000 Kč, avšak za situace, kdy M. ještě nezačal plnit svůj závazek vyplývající ze smlouvy o půjčce uzavřené dne 22. 6. 2010, podle které se zavázal půjčit žalobkyni peníze až do částky 8 000 000 Kč. Z uvedeného vyplývá, že investoři se smluvně zavázali půjčit žalobkyni finanční prostředky ve výši přesahující částku bankou požadovaných minimálních vlastních zdrojů již v červnu 2010, a to dokonce v takové výši, která pokryla i dodatečné navýšení minimálních vlastních zdrojů na základě dodatku č. 1 ke Smlouvě o úvěru, který byl uzavřen dne 10. 12. 2010.
36. Lze tak uzavřít, že žalovaný nezpochybňuje fakt, že ze strany financující banky došlo v měsíci září 2010 k odmítnutí čerpání zbývajících peněžních prostředků, ani fakt, že bylo požadováno navýšení minimálních vlastních zdrojů z 20 % na 24 % projektových nákladů. Nesouhlasí však s tvrzením žalobkyně v tom smyslu, že v této souvislosti musela zajistit navýšení vlastních zdrojů do projektu FVE Břasy, když vlastní zdroje převyšující bankou požadované navýšené minimální vlastní zdroje měla již zajištěné na základě smluv uzavřených s investory do konce června 2010. Samotný fakt, že investoři do konce měsíce srpna 2010 žalobkyni fakticky poskytli finanční prostředky v úrovni 20 % projektových nákladů, tj. ve výši minimálních vlastních zdrojů podle Smlouvy o úvěru před navýšením, není za takové situace podstatný, když žalobkyně nepožadovala od M. naplnění podmínek na základě čl. III odst. 1 Smlouvy o půjčce peněz uzavřené dne 22. 6. 2010.
37. Na základě výše uvedeného je tak dle žalovaného v nesouladu tvrzení žalobkyně, že zastavení financování a požadavek financující banky na navýšení vlastních zdrojů bylo primární příčinou vedoucí k zajištění dodatečného financování mimo bankovní sektor, jehož podmínkou byl požadavek věřitelů na navýšení úrokové sazby na 19 %, s obsahem smluv o půjčkách uzavřených s jednotlivými investory do konce měsíce června 2010, na jejichž základě se jednotliví investoři zavázali půjčit žalobkyni finanční prostředky, a to až do výše přesahující navýšené minimální vlastní zdroje za odměnu 6 %. Tento nesoulad nejsou schopny odstranit ani navrhované svědecké výpovědi zaměstnanců České

spořitelny, a.s., a to E. R., ředitelky Komerčního centra v Plzni a R. Š., Relationship Manager Komerčního centra v Plzni (blíže také viz body [65] až [67], dále pak [84] a [85] odůvodnění napadeného rozhodnutí). Žalovaný v této souvislosti poukazuje i na fakt, že úroková sazba byla navyšována u všech půjček bez ohledu na to, kdy a kým byly žalobkyni peněžní prostředky poskytnuty. K navýšení úroků z půjček došlo u veškerých půjček M. a pana Š., nejen u dodatečně navýšených částek a u všech věřitelů, tedy i u těch, kteří své půjčky nenavyšovali (P., S.). Nelze tak přijmout tvrzení žalobkyně v tom směru, že přijatá opatření banky měla relevantní souvislost s navyšováním úroků z půjček akcionářů, a není tak důvod s ohledem na zásady uvedené v § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu provádět žalobkyní navrhovanou svědeckou výpověď zaměstnanců úvěrující banky.

38. Dle Smlouvy o dílo č. 3296/10 ze dne 10. 5. 2010 uzavřené mezi žalobkyní a obchodní společností KAPPENBERGER+BRAUN, Elektro-Technik spol. s r.o. mimo jiné vyplývá, že předmětem smlouvy je dodávka a montáž FVE v lokalitě obce B. na pozemku č.p. XA. v rozsahu cenové nabídky zhotovitele č. CN+K+B 102747r2-a ze dne 17. 3. 2010, která je jako příloha č. 1 nedílnou součástí této smlouvy, a to podle projektové dokumentace ke stavebnímu povolení, která je jako příloha č. 2 nedílnou součástí této smlouvy. Objednatel prohlašuje, že disponuje platným stavebním povolením, souhlasem k připojení FVE do sítě a že má zajištěno financování díla v rozsahu podle této smlouvy. V čl. III odst. 2. této smlouvy je pak uveden jako termín realizace: zahájení prací na díle: nejpozději do 7 dnů po podpisu této smlouvy a dokončení díla a jeho předání: nejpozději do 20. 8. 2010. V čl. IV. této smlouvy byla cena díla stanovena dohodou ve výši 161 791 000 Kč bez DPH. Na základě Dodatku č. 1 ze dne 1. 6. 2010 ke smlouvě o dílo č. 3296/10 byla cena díla z důvodu změny subdodavatelských cen technologie solárních panelů a střídačů zvýšena o 12 650 000 Kč bez DPH, celková cena díla tak činila 174 441 000 Kč bez DPH. Na základě Dodatku č. 2 ze dne 28. 7. 2010 ke smlouvě o dílo č. 3296/10 došlo k vypuštění celého původního znění čl. IV. odst. 2, které bylo nahrazeno textem v tom smyslu, že zhotovitel bude provádět vyúčtování ceny díla průběžně, a to podle harmonogramu výstavby, dílčími fakturami. Platba za panely bude prováděna až po dodání ½ celkového množství panelů. Splatnost faktur je stanovena na 14 dnů, s výjimkou dodávky střídačů a panelů, kde splatnost je stanovena na 3 dny. Plnění bude fakturováno jako dílčí a dnem uskutečnění zdanitelného plnění bude vždy den odsouhlasení příslušné části dodávky fakturovaných prací a výkonů. Zjišťovací protokol nebo jiný obdobný doklad s uvedením rozsahu zdanitelného plnění bude přílohou faktury. Fakturace ceny díla bude prováděna do výše 95 % ceny díla. Na základě Dodatku č. 3 ze dne 18. 10. 2010 ke smlouvě o dílo č. 3296/10 došlo ke změně čl. III. odst. 2 v tom smyslu, že termín realizace: dokončení díla a jeho předání: nejpozději do 31. 12. 2010. Na základě Dodatku č. 4 ze dne 3. 12. 2010 ke smlouvě o dílo č. 3296/10 došlo ke změně čl. IV. v tom smyslu, že cena díla z důvodu financování projektu ze strany zhotovitele se v rozsahu dodatku č. 4 zvyšuje o 3 000 000 Kč a celková cena díla činila 177 441 000 Kč bez DPH.
39. Ve spise žalobkyně je zařazena listina, jejímž obsahem je kolaudační souhlas na dočasnou stavbu Solární elektrárna s fotovoltaickým systémem o výkonu 2,25 MWp na pozemku parc. č. XA. v obci a k.ú. B. Z tohoto dokumentu vyplývá, že Městský úřad, stavební odbor Radnice, jako stavební úřad věcně a místně příslušný dle § 13 odst. 1 písm. f) stavebního zákona vydal tento kolaudační souhlas na základě přezkoumání žádosti žalobkyně ze dne 20. 8. 2010. Zároveň je zde uvedeno, že při závěrečné kontrolní prohlídce dne 9. 9. 2010 bylo zjištěno, že stavba je provedena dle výkresů skutečného

provedení stavby a nebyly zjištěny závady bránící bezpečnému užívání stavby ani rozpor se závaznými stanovisky dotčených orgánů.

40. Z účetních dokladů předložených žalobkyní vyplývá, že v listopadu 2010 zařadila do užívání FVE se vstupní cenou 178 203 502 Kč. Dle žalovaného tak není zřejmá souvislost mezi navýšením úrokové sazby z půjček investorů a uvedením FVE do provozu, když je zcela evidentní, že souhlas s užíváním FVE udělil příslušný stavební úřad již dne 9. 9. 2010, což znamená, že v tomto termínu byla FVE dokončena a žalobkyně ji uvedla do užívání v listopadu 2010. FVE tak byla dokončena přede dnem jednání představenstva žalobkyně, na němž mělo být dle předloženého zápisu odsouhlaseno navýšení úrokové sazby z půjček a které se konalo dne 18. 9. 2010. Žalovaný na těchto závěrech trvá. Dle žalovaného lze spatřovat souvislost mezi výší úrokové sazby a potřebou získat finanční prostředky, nikoliv však na dokončení výstavby a uvedení FVE do užívání. Nezajištění plného financování FVE by mělo především negativní dopady na vlastníky žalobkyně a její investory. Nicméně, jak je uvedeno již výše, dle názoru žalovaného měla žalobkyně zajištěno financování FVE dle smluv o půjčkách uzavřených do konce června 2010, a to v takové výši, která spolu s bankovním úvěrem pokrývala vzniklé závazky z výstavby FVE i za situace, kdy Česká spořitelna, a.s. poskytla úvěr o cca 7 mil. Kč nižší, než jaký byl původně sjednán. Nelze tedy spatřovat žádnou relevantní souvislost mezi navýšením úrokové sazby z půjček a uvedením FVE do provozu, když zcela prokazatelně byla FVE dokončena před datem jednání představenstva, jehož předmětem mělo být navýšení úrokové sazby z půjček, a do užívání byla FVE uvedena v listopadu 2010. Žalovaný proto nepovažuje za pravdivé tvrzení žalobkyně, že předmětné navýšení úrokové sazby z půjček bylo primárním předpokladem pro zajištění peněžních prostředků pro uvedení FVE do provozu do konce roku 2010 a dosažení a zajištění budoucí rentability celého projektu výstavby FVE pro žalobkyni.
41. K námitce, že *správce daně a žalovaný nevzali v potaz, že nezaplacením ceny díla zhotoviteli by žalobkyni vznikla povinnost zaplatit podle IV.4 smlouvy o dílo č. 3296/10 smluvní pokutu ve výši 0,05 % z dlužné částky za každý kalendářní den trvání prodlení a vedle toho též zákonný úrok z prodlení, celkem tedy 26 % p.a. z dlužné částky, což je o 7 % více, než je žalovaným a správcem daně zpochybňovaná výše úrokové sazby z půjček investorů, která činila pouze 19 % p.a.*, uvedl žalovaný následující:
42. Žalovaný k této námitce plně odkazuje již na vše výše uvedené k žalobním námitkám ad 1) s tím, že nezpochybňuje fakt, že ze strany financující banky došlo v měsíci září 2010 k odmítnutí čerpání zbývajících peněžních prostředků, ani fakt, že bylo požadováno navýšení minimálních vlastních zdrojů z 20 % na 24 % projektových nákladů. Nelze však souhlasit s tvrzením žalobkyně v tom smyslu, že v této souvislosti musela zajistit navýšení vlastních zdrojů do projektu FVE Břasy, když vlastní zdroje převyšující bankou požadované navýšené minimální vlastní zdroje měla již zajištěné na základě smluv uzavřených s investory do konce června 2010. Z tohoto nelze tedy vyvozovat, že by neměla žalobkyně peněžní prostředky k zaplacení ceny díla zhotoviteli a vznikla by jí povinnost zaplatit podle smlouvy o dílo smluvní pokutu. Žalovaný v této souvislosti dále poukazuje na skutečnost, že navýšení úrokové sazby z půjček a jejich postoupení bylo prováděno v rozporu se zněním Patronátní smlouvy, dle které (viz bod 3.1. a 3.3.) je vyžadován předchozí písemný souhlas úvěrující banky k takovým krokům, který však nebyl doložen, a to ani ze strany České spořitelny, a.s. na výzvu správce daně, ani ze strany samotné žalobkyně (blíže viz str. 8 a 9 Zprávy o daňové kontrole). Za situace, kdy nebyl

předložen písemný souhlas udělený žalobkyni bankou k výše uvedeným operacím, lze důvodně tvrdit, že ujednání uvedená v Patronátní smlouvě nebyla žalobkyní dodržena.

43. Ohledně námitky, že *žalovaný dovozuje v odstavci 35 napadeného rozhodnutí prakticky neomezené právo určit, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků. Má za to, že hodnocení důkazních prostředků je zcela v diskreci správce daně. Shora uvedený názor však dle žalobkyně nelze akceptovat*, konstatoval žalovaný následující:
44. Žalovaný zásadně odmítá námitku žalobkyně, že by v případě žalobkyně rozhodoval jen podle svého přesvědčení, neboť v případě žalobkyně postupoval v souladu se zákonem, který i správně na případ žalobkyně aplikoval. V žalobkyní zmiňovaném bodu [35] odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný vyložil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Správcem daně provedené dokazování rovněž bylo učiněno v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu; důkazní prostředky jsou řádně vyhodnoceny ve Zprávě o daňové kontrole. Žalobkyně pouze napadá zákonnou úpravu § 92 odst. 7 daňového řádu, zmiňovanou žalovaným v bodu [35] odůvodnění napadeného rozhodnutí, aniž by blíže specifikovala, v čem konkrétně spatřuje, že by žalovaný v případě žalobkyně rozhodoval jen na základě svého přesvědčení. Jedná se tedy pouze o obecné tvrzení žalobkyně, které žalovaný navrhuje pro nedůvodnost odmítnout. Žalovaný uvádí, že v tomto případě řádně zjistil skutkový stav věci, na který i správně aplikoval příslušné ZDP. Žalobkyní sporovaná částka 4 605 016 Kč nepředstavuje prokázanou výši nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, kterou by mohla žalobkyně zahrnout do základu daně zdaňovacího období r. 2012.
45. K žalobní námitce, že *k datu 18. 9. 2010 nebyly z pořizovací ceny FVE Břasy uhrazeny přijaté faktury v částce 164 020 684,80 Kč (včetně DPH) z celkové hodnoty cca 214 000 000 Kč včetně DPH. Ke dni 18. 9. 2010 byly splatné nebo těsně před splatností faktury v částce 50 614 442,80 Kč. Zůstatek na běžném účtu byl k tomuto datu 233 770,69 Kč a objem již vyčerpaných prostředků uvolněných bankou z úvěru činil k tomuto datu 6 325 091,40 Kč*, žalovaný konstatoval, že žalobkyně vytrhává zcela účelově slova „*nezajištění plného financování FVE by mělo především negativní dopady na vlastníky DS a jeho investory*“ jednak z celkového textu uvedeného žalovaným v bodu [96] odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale i z celkového kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na celý text uvedený v bodu [96] odůvodnění napadeného rozhodnutí (který následně cituje, pozn. soudu).
46. Stran žalobní námitky, že *věřitelé vzhledem ke změněným podmínkám požadovali vyšší zajištění půjček. Bez těchto půjček by financující banka neschválila čerpání úvěru. Toto by vedlo k platební neschopnosti a úpadku žalobkyně*, uvedl žalovaný toto:
47. Žalovaný odkazuje na body [65] až [80] odůvodnění napadeného rozhodnutí, dále pak uvádí, že jak vyplývá z daňového řízení, správce daně zjistil, že se obvykle na financování FVE podílí z větší části banka s podmínkou spolufinancování ze strany vlastníků FVE, a to i formou nezajištěných a podřízených půjček poskytnutých vlastníky FVE. Správce daně shledal, že žalobkyně v případech smluv o půjčkách uzavřených před zahájením výstavby FVE s investory, kteří byli zároveň i vlastníky žalobkyně, postupoval v souladu s obvyklou praxí, co se týče jak podmínek smluv, tak i výše sjednaného úroku. Dle správce daně potažmo i žalovaného však zcela nestandardně, v době, kdy výstavba FVE byla již ukončena a její drtivá část profinancována, uzavřenými dodatky ke smlouvám o půjčce

navýšila úrokovou sazbu na 19 %. Žalobkyně tak nebyla v situaci, že by potřebovala od nebankovních subjektů získat prostředky na výstavbu FVE, když tyto prostředky si zajistila uzavřením Smlouvy o úvěru s Českou spořitelnou a.s. a Smluv o půjčce peněz, které uzavřela s jednotlivými investory v době před zahájením výstavby FVE. Částky půjček sjednaných v těchto smlouvách s investory (bez následných dodatků) v souhrnu splňovaly požadavek financující banky na podíl vlastních zdrojů na financování FVE, a to i po jeho navýšení. Námitky žalobkyně tedy nejsou dle žalovaného důvodné.

48. K námitce týkající se *odmítnutí provedení výsledku navržených svědků, a to pana Jana Jirky a pracovníků úvěrové banky*, žalovaný uvedl, že žalobkyně namítá, že navrhovala svědeckou výpověď tehdejšího předsedy statutárního orgánu žalobkyně J. J. k prokázání existence racionálního vysvětlení a objektivních důvodů žalobkyně pro navýšení úrokové sazby z půjček na 19 % a jejich objektivního vlivu na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobkyně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Důvodem k navržení provedení výsledku tohoto svědka byla žalobkyní tvrzená příčinná souvislost mezi nezbytným a okamžitým zajištěním dalších vlastních zdrojů a navýšením úrokové sazby půjček. K navrhované svědecké výpovědi J. J., který byl předsedou představenstva žalobkyně právě v době prováděných transakcí (tj. od května 2010 do října 2013, prověřované je zdaňovací období r. 2012), žalovaný nejprve odkazuje na právní závěry uvedené k této věci v rozsudcích Nejvyššího správního soudu, dle kterých by ani nebylo možné požadovaný výsledek této osoby provést vzhledem ke skutečnosti, že by svědek vypovídal o skutečnostech, týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byl jejím statutárním orgánem.
49. Uvedený názor podporuje např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č.j. 5 Afs 24/2010-126, z něhož vyplývá: *„Postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se však obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoli svědka samotného. To pro daňové řízení též výslovně stanoví § 8 odst. 1, věta první, část před středníkem ZSDP. Vypovídal-li však v předmětné věci ... k záležitostem týkajícím se žalobkyně, přičemž je současně předsedou představenstva, nevypovídal o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob. Pro názornost je možno srovnat úpravu v daňovém řízení s podrobnější úpravou postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších změn a doplnění (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) výslovně stanoví, že výsledek fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech, týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výsledek účastníka řízení, nikoli svědka (§ 126a, § 131 o. s. ř.). K těmto závěrům konečně dospěla i judikatura obecných soudů rozhodujících ve věcech občanskoprávních již v době předcházející zakotvení tohoto výslovného ustanovení do o. s. ř. (tedy za situace obdobné úpravy, jaká je zakotvena v ZSDP) v rozhodnutích Nejvyššího soudu ČR ze dne 25. 1. 2001, sp.zn. 26 Cdo 2848/99, či ze dne 11. 4. 2007, sp.zn. 21 Cdo 1397/2006 (Sbírka rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu ČR, č. 1/2008).“* Kromě výše [uvedeného] lze dále konstatovat, že k neprovedení svědecké výpovědi bývalého předsedy statutárního orgánu žalobkyně pana J. se správce daně vyjádřil na str. 19 Zprávy, kde uvádí, že jako důkaz byl žalobkyní předložen Zápis z jednání představenstva ze dne 18. 9. 2010, ze kterého vyplývá, že bylo rozhodnuto získat od věřitelů další finanční prostředky, odsouhlasena úroková sazba ve výši 19 % a dále rozhodnuto zabránit vysoké škodě v případě nedokončení projektu. Dle názoru žalovaného by výpověď J. nebyla schopna odstranit rozpory vyplývající z předložených listinných dokumentů a navíc důkazní sílu

výpovědi J. oslabuje jeho angažmá v pozici předsedy představenstva žalobkyně v rozhodné době. Jeho výpověď by tak bylo nutné hodnotit nikoli jako výpověď svědka, nýbrž jako výpověď účastníka daňového řízení. Žalovaný v této souvislosti opětovně poukazuje na to, že žalobkyně měla v okamžiku jednání představenstva smluvně zajištěny půjčky ve výši přesahující bankou požadované minimální vlastní zdroje, a to i po jejich navýšení, které bylo smluvně ujednáno dne 10. 12. 2010. Přitom investoři se v jednotlivých smlouvách o půjčce uzavřených do konce června 2010 zavázali poskytnout žalobkyni finanční prostředky za odměnu ve výši 6 %, a to až do výše uvedené v jednotlivých smlouvách o půjčce, jak je detailně uvedeno již výše. Je třeba poukázat na to, že smlouvu o půjčce uzavřenou mezi žalobkyní a panem M. M. dne 22. 6. 2010 podepisoval za žalobkyni pan Z. Š. a M. M. Dle žalovaného tak obsah zápisu z jednání představenstva žalobkyně neodpovídá skutečností vyplývajícím z jiných dokumentů předložených žalobkyní. Obsah smluv o půjčkách uzavřených mezi žalobkyní a jednotlivými investory do konce června 2010 neodpovídá tvrzení žalobkyně, že v důsledku nastalé situace a požadavku financující banky na navýšení vlastních zdrojů do projektu výstavby FVE Břasy byl statutární orgán žalobkyně v průběhu měsíce září 2010 nucen zajistit financování z jiných zdrojů. Žalobkyně neprokázala, že právě v tomto období se snažila zajistit financování z nebankovních zdrojů a že vyhodnocovala podmínky financování projektu FVE Břasy nabízeného nebankovními subjekty ve formě nezajištěného a podřízeného dlouhodobého úvěru/půjčky s úrokovými sazbami v rozmezích 19 % a 20 %, když v tomto směru předložila pouze nabídku pana M. Ž. na odkoupení pohledávek pana Š. ve společnosti žalobkyně ze dne 11. 1. 2011 a nabídku obchodní společnosti Eurowex s.r.o. na odkoupení pohledávky M. ve společnosti žalobkyně datovanou dnem 2. 11. 2010. Dále je třeba poukázat na to, že převážná část finančních prostředků byla poskytnuta dříve, než došlo k navýšení úroků, a dále na to, že nebyla prokázána vazba mezi navýšením půjček a navýšením úroků, když tyto byly navýšeny u všech poskytnutých půjček, tedy u všech věřitelů, nejenom u těch, kteří půjčky navyšovali, a to mnohem později, než bylo navýšení odsouhlaseno. Dodatky, kterými byly zvyšovány úroky z půjček, byly za žalobkyni podepisovány M. a Š. a nebyla prokázána vazba těchto dodatků na rozhodnutí představenstva ze dne 18. 9. 2010.

50. Pokud se týká navrženého výsledku dalších svědků, a to pracovníků banky, žalovaný se k tomuto vyjádřil již v rámci tohoto vyjádření k žalobním námitkám ad 1), a proto na ně tímto odkazuje, zejména pak na bod [15] tohoto vyjádření. Žalovaný považuje provedení navržených výsledků svědků pro danou věc za zcela bezpředmětné a nadbytečné, a to s odkazem na již shora uvedené a dále i na právní závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č.j. 8 Afs 81/2007-42, z něhož vyplývá: *„Správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).“*
51. Žalovaný uzavřel, že má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné.

IV.

Replika žalobkyně

52. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku. V ní uvedla, že jednou z fundamentálních zásad českého ústavního pořádku je princip enumerativnosti státních

pretenzí; ten je obsažen v článku 2 odst. 3 Ústavy České republiky a článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a zapovídá orgánu veřejné moci, aby činil to, co mu zákon *expressis verbis* neumožňuje, protože pak každá aplikace práva ze strany orgánu veřejné moci musí být založena na konkrétním zákonném textu předestřeném před účastníky řízení v kontextu se souvisejícími, na právní případ dopadajícími, zákonnými ustanoveními. Na úrovni práva jednoduchého byl shora uvedený ústavní princip zákonodárcem promítnut mj. do § 8 odst. 3 daňového řádu, dle kterého správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (dispozice právní normy, na kterou chce žalobkyně zvláště upozornit, je v textu právního předpisu zvýrazněna). Ze shora uvedeného je *prima facie* zřejmé, že při správě daní je finanční správní orgán povinen vycházet nejen ze skutečného obsahu právního jednání, které bylo podkladem pro jednání daňového subjektu a které je předmětem správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 a 3 daňového řádu, ale též z reálné situace (tj. slovy zákona „*jiných skutečností*“), v níž se daňový subjekt nacházel v okamžiku, k níž se následná činnost správce daně váže. Procesně vzato, jde o promítnutí zásady materiální pravdy do oblasti finančního práva. Ve shora uvedené souvislosti pak nelze přehlížet ani to, že daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost (k tomu viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č.j. 7 Afs 54/2006-155), a že český právní řád nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (k tomu viz náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp.zn. Pl. ÚS 38/95).

53. Shora uvedené principy však vyjádření žalovaného ignoruje. Podle přesvědčení žalobkyně správce daně, jakož i žalovaný, v souladu se shora uvedenými principy v daňovém řízení, které je předmětem tohoto přezkumného řízení soudního, nepostupovali. Konkrétně: Žalovaný ve vyjádření v zásadě argumentuje tím, že není dána zřejmá souvislost mezi navýšením úrokové sazby z půjček investorů a uvedením fotovoltaické elektrárny do provozu, když souhlas s užíváním fotovoltaické elektrárny udělil příslušný stavební úřad již dne 9. 9. 2010, což podle názoru správce daně znamená, že v tomto termínu byla fotovoltaická elektrárna dokončena. Skutečnost, že ji daňový subjekt uvedl do užívání až v listopadu 2010, podle správce daně na tomto závěru nic nemění. Fotovoltaická elektrárna tak byla, podle správce daně, dokončena již přede dnem jednání představenstva žalobkyně (daňového subjektu) (které se konalo dne 18. 9. 2010), na němž mělo být, podle předloženého zápisu, odsouhlaseno navýšení úrokové sazby z půjček, a proto správce daně považuje doměření daně z příjmů právnických osob a uložení povinnosti zaplatit penále za věcně správné a zákonné. Žalovaný však zcela zjevně přehlíží, v jaké reálné situaci se daňový subjekt nacházel v okamžiku, k níž se následná činnost správce daně vázala (tj. zejména v roce 2010). Žalobkyně je kapitálovou obchodní společností, která má samostatnou právní osobnost, přičemž u kapitálových obchodních společností platí, že majetek společnosti není vlastnictvím jejich akcionářů či společníků. Za závazky kapitálových společností nenesou společníci právní ani jinou odpovědnost, vyjma ručení společníků společnosti s ručením omezeným do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku. Za faktickou realizaci projektu tak nesla odpovědnost sama společnost, nikoliv investoři projektu. Je skutečností, že jak investoři, tak i úvěrující banka v roce 2010 nesplnili zcela své závazky, které jim ve vztahu k projektu fotovoltaické elektrárny, a tím i k daňovému subjektu (žalobkyni), vznikly z uvařených smluv. Kolizi, k níž došlo, by musel autoritativně rozhodnout soud, a to na základě žaloby, kterou by musel podat statutární orgán žalobkyně. Bohužel, české soudy

nejsou reálně schopny pravomocně rozhodnout ve věci samé v řádu týdnů. V tomto skutkovém rámci pak nezbylo statutárnímu orgánu žalobkyně, než rozhodnout, zda přistoupí k předčasnému ukončení celého projektu, a tím i následné likvidaci daňového subjektu, nebo bude akceptovat dodatečné podmínky úvěřující banky a investorů, které umožní zajistit dofinancování celého projektu fotovoltaické elektrárny. A právě za této zcela specifické situace došlo k navýšení úroků, tedy v situaci, kdy již původní předpoklad financování (banka + investoři) de facto neplatil, protože dne 29. 10. 2010 úvěřující banka sdělila žalobkyni, že další čerpání úvěru už neumožní. To proto, že úvěřující banka se reálně obávala v důsledku změn ze strany českého státu, že možná nedojde k připojení fotovoltaické elektrárny k distribuční soustavě (k síti). V té době již nebyl nikdo z investorů ochoten další peníze dodat (i když podle smlouvy měl) bez jejich úročení úrokem, který bude odpovídat nově vzniklému riziku, tedy 19 %. I tak celý projekt zůstal pro daňový subjekt značně ziskový. Tedy jinak vyjádřeno, v roce 2010 proti sobě stály původní situace (úvěř od úvěřující banky + finance od investorů), oproti realitě a faktickému stavu, kdy došlo k výstavbě elektrárny, která byla částečně „rozplacená“ z peněz investorů a banky, spolu s neochotou úvěřující banky uvolnit další peníze na dokončení v té době stále nepřipojené elektrárny k distribuční síti, a to vše v situaci, kdy český stát dal legislativou najevo jednak výrazné omezení podpory, a dále neochotu financovat obdobné projekty. Nejistota připojení fotovoltaické elektrárny k distribuční síti, které si byla úvěřující banka vědoma, pak vedla k zastavení jakéhokoliv dalšího úvěřového financování. Správce daně i žalovaný tak prizmatem § 8 odst. 3 daňového řádu zcela ignorovali dvě odlišné situace, a to, že na počátku byl projekt fotovoltaické elektrárny takřikajíc „růžový“, a následně (koncem roku 2010) již „krizový“. Pro úplnost zbývá dodat, že na případ žalobkyně nedopadá § 8 odst. 4 daňového řádu (dle kterého *při správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*), a to již proto, že toto zákonné ustanovení je účinné až ode dne 1. 4. 2019, pročež pak může být aplikováno až na případy, kdy ke skutkovému ději došlo po 1. 4. 2019. V případě žalobkyně se správní žalobou napadené dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob týkají zdaňovacího období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a z hlediska skutkového děje jde o situaci, která vznikla v roce 2010.

V.

Duplika žalovaného

54. Žalovaný podal k replice žalobkyně dupliku, ve které uvedl, že žalobkyně v replice tvrdí, že jak investoři, tak i úvěřující banka v roce 2010, nesplnili zcela své závazky, které jim ve vztahu k projektu FVE, a tím i žalobkyni vznikly z uzavřených smluv a statutárnímu orgánu žalobkyně nezbylo než rozhodnout, zda přistoupí k předčasnému ukončení celého projektu, a tím i své likvidaci, nebo bude akceptovat dodatečné podmínky úvěřující banky a investorů, které umožní zajistit dofinancování celého projektu FVE. K tomuto žalovaný uvádí, že žalobkyně do 31. 12. 2010 fakticky disponovala s částkou, kterou jí poskytli investoři ve výši 45 047 200 Kč. Tedy s částkou, která převyšovala minimální vlastní zdroje (20 % projektových nákladů, tj. 35 830 600 Kč) o částku 9 216 600 Kč, i minimální vlastní zdroje navýšené na základě dodatku č. 1 uzavřeného dne 10. 12. 2010 ke Smlouvě o úvěru (24 % projektových nákladů, tj. 43 162 048 Kč). Pan Š. sice poskytl ve formě půjčky vyšší částku finančních prostředků, než k jaké se zavázal na základě Smlouvy o půjčce ze dne 3. 5. 2010 ve znění Dodatku č. 1 ze dne 22. 6. 2010, o hodnotu 4 446 000 Kč, na straně druhé

ing. Müller do 31. 12. 2010 poskytl částku o 2 898 800 Kč nižší, než k jaké se zavázal. Tato skutečnost je však pro vyhodnocení předmětného případu nepodstatná. Pro danou věc je však podstatné, že celková částka finančních prostředků, kterou se investoři zavázali žalobkyni poskytnout na základě znění smluv a jejich dodatků uzavřených do konce června 2010 činila částku 43 500 000 Kč, což je částka, která převyšuje bankou požadované navýšené minimální vlastní zdroje. Je sice pravda, že podle stavu k měsíci září 2010, ve kterém banka dle tvrzení žalobkyně požadovala navýšení minimálních vlastních zdrojů, žalobkyně disponovala toliko částkou 36 216 000 Kč, avšak za situace, kdy M. ještě nezačal plnit svůj závazek vyplývající ze smlouvy o půjčce uzavřené dne 22. 6. 2010, podle které se zavázal půjčit žalobkyni peníze až do částky 8 000 000 Kč. Z uvedeného vyplývá, že investoři se smluvně zavázali půjčit žalobkyni finanční prostředky ve výši přesahující částku bankou požadovaných minimálních vlastních zdrojů již v červnu 2010, a to dokonce v takové výši, která pokryla i dodatečné navýšení minimálních vlastních zdrojů na základě dodatku č. 1 ke Smlouvě o úvěru, který byl uzavřen dne 10. 12. 2010. Žalovaný nezpochybnuje fakt, že ze strany financující banky došlo v měsíci září 2010 k odmítnutí čerpání zbývajících peněžních prostředků, ani fakt, že bylo požadováno navýšení minimálních vlastních zdrojů z 20 % na 24 % projektových nákladů. Nesouhlasí však s tvrzením žalobkyně v tom smyslu, že v této souvislosti musela zajistit navýšení vlastních zdrojů do projektu FVE Břasy, když vlastní zdroje převyšující bankou požadované navýšené minimální vlastní zdroje měl již zajištěné na základě smluv uzavřených s investory do konce června 2010. Samotný fakt, že investoři do konce měsíce srpna 2010 žalobkyni fakticky poskytlí finanční prostředky v úrovni 20 % projektových nákladů, tj. ve výši minimálních vlastních zdrojů podle Smlouvy o úvěru před navýšením, není za takové situace podstatný, když žalobkyně nepožadovala od M. naplnění podmínek na základě čl. III odst. 1 Smlouvy o půjčce peněz uzavřené dne 22. 6. 2010. Dle žalovaného je tak v nesouladu tvrzení žalobkyně, že zastavení financování a požadavek financující banky na navýšení vlastních zdrojů bylo primární příčinou vedoucí k zajištění dodatečného financování mimo bankovní sektor, jehož podmínkou byl požadavek věřitelů na navýšení úrokové sazby na 19 %, s obsahem smluv o půjčkách uzavřených s jednotlivými investory do konce měsíce června 2010, na jejichž základě se jednotliví investoři zavázali půjčit žalobkyni finanční prostředky, a to až do výše přesahující navýšené minimální vlastní zdroje za odměnu 6 %. Žalovaný v této souvislosti poukazuje i na fakt, že úroková sazba byla navyšována u všech půjček bez ohledu na to, kdy a kým byly žalobkyni peněžní prostředky poskytnuty. K navýšení úroků z půjček došlo u veškerých půjček M. a pana Š., nejen u dodatečně navýšených částek a u všech věřitelů, tedy i u těch, kteří své půjčky nenavyšovali (P., S.). Nelze tak přijmout tvrzení žalobkyně v tom směru, že přijatá opatření banky měla relevantní souvislost s navyšováním úroků z půjček akcionářů.

55. Žalobkyně v podané replice nově oproti podané žalobě argumentuje, že na případ žalobkyně nedopadá § 8 odst. 4 daňového řádu, a to již proto, že toto zákonné ustanovení je účinné až ode dne 1. 4. 2019, pročež pak může být aplikováno až na případy, kdy ke skutkovému ději došlo po 1. 4. 2019. V případě žalobkyně se správní žalobou napadené dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob týkají zdaňovacího období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a z hlediska skutkového děje jde o situaci, která vznikla v roce 2010. K tomuto žalovaný uvádí, že žalobkyně neuplatnila tuto žalobní námitku v souladu s dispoziční a koncentrační zásadou ve lhůtě do 2 měsíců od doručení napadeného rozhodnutí, a proto žalovaný navrhuje její odmítnutí pro nepřipustnost, přičemž dále uvádí, že v případě žalobkyně nebylo žalovaným uzavřeno, že došlo ke zneužití práva, tj. §

8 odst. 4 daňového řádu nebyl na případ žalobkyně žalovaným aplikován.

56. Žalovaný má i nadále za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné.

VI.

Posouzení věci soudem

57. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) o věci samé bez jednání.
58. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

59. Otázka přenosu důkazního břemene v zahájeném daňovém řízení je již vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011-103 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: *„Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (náleží Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8.7.2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31.12.2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, náleží Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží*

důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy doložit skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124).”

60. Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a doplňuje, že tyto závěry platí i po nabytí účinnosti daňového řádu, současně platí jak pro daňové řízení týkající se daně z přidané hodnoty, tak jakékoli jiné daňové řízení, když procesní ustanovení jsou totožná. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

B.

61. K tomu, aby bylo možné přistoupit k dokazování a po jeho vyhodnocení učinit závěr o tom, zda daňový subjekt unesl či neunesl své důkazní břemeno, je nejprve nezbytné, aby daňový subjekt uvedl věrohodnou skutkovou verzi reality o tom, jak se skutkový děj odehrál, která by, byla-li by následně prokázána, přinesla pro daňový subjekt příznivý výsledek.
62. V případě žalobkyně bylo nezbytné, aby v průběhu daňového řízení předestřela skutkovou verzi reality, na základě které by bylo v případě jejího prokázání nezbytné dospět k závěru, že *„navýšení úrokové sazby bylo výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů”*. Pouze o takový výdaj (náklad) lze totiž v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ponížít základ daně.
63. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný opřel své závěru o velkou řadu skutečností, které ve svém souhrnu vyvrací věrohodnost tvrzení žalobkyně o tom, že *„navýšení úrokové sazby bylo výdajem (nákladem) vynaloženým na na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů”*.
64. Soud má na základě těchto skutečností ve shodě se žalovaným za to, že žalobkyně břemeno tvrzení a tím ani břemeno důkazní neunesla.
65. K žalobním námitkám žalobkyně je nezbytné uvést, že žalobkyně výslovně polemizuje s odstavci 60, 61, 63, 77, 93, 94, 95, 96 a 113 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí však vyplývá, že závěry žalovaného nejsou opřeny pouze o žalobkyní zmíněné skutečnosti, nýbrž o sourodý komplex skutečností.
66. Žalobkyně tak například v žalobě pomíjí zjištění uvedené žalovaným v bodech 49 až 58 a jeho tučně zvýrazněné závěry uvedené právě v bodech 57 a 58. Tedy, že *„v rámci daňového řízení nebyl žalobkyní předložen žádný souhlas banky ani dodatek ke smlouvě, který by řešil*

zvýšení úrokových sazeb z půjček, postoupení pohledávek pana Š. a pana M. na společnost GITESANTO a výplatu úroků této společnosti v roce 2012, a proto lze s jistotou konstatovat, že jednání žalobkyně ani akcionářů (pana Š. a pana M.) nebylo v souladu s uzavřenou smlouvou o úvěru, resp. Patronátní smlouvou, přičemž poskytnutí podřízené půjčky investory (tj. mimo jiné M. a Š.) bylo řešeno v obou výše uvedených smlouvách s Českou spořitelnou, a.s. bylo podmínkou poskytnutí úvěru bankou” a že „zvýšení úrokové sazby půjček akcionářů žalobkyně (pana Š. a pana M.) z původních 6% na 9% (k 1. 1. 2011) a posléze na 19% (k 31. 1. 2011) a postoupení půjček pana Š. a pana M. na společnost GITESANTO zaúčtované až v roce 2012 nemělo vliv na zvýšení objemu poskytnutých peněžních prostředků, naopak mělo vliv na výši nákladů žalobkyně a na objem závazků vůči věřitelům, přičemž výplata úroků vypočtených dle dodatků o navýšení úrokových sazeb snižovala objem disponibilních peněžních prostředků.”

67. Žalobkyně pak dále pomíjí zjištění uvedené žalovaným v bodech 70 a 71, resp. zjištění učiněná z obsahu Patronátní smlouvy ze dne 1. 7. 2010 a závěr žalovaného, že „jmenovaní investoři se v Patronátní smlouvě zavázali žalobkyni poskytnout odpovídající prostředky na realizaci projektu, a to i v případě navýšení nákladů projektu.”
68. Žalobkyně nijak nezmiňuje ani skutečnosti uvedené v bodech 72 až 76, zejména že „do 31. 12. 2010 žalobkyně fakticky disponoval s částkou, kterou mu, kterou mu poskytli investoři ve výši 45.047.200 Kč, tedy s částkou, která převyšovala minimální vlastní zdroje (20% projektových nákladů, tj. 35.830.600 Kč) o částku 9.216.600 Kč, i minimální vlastní zdroje navýšené na základě dodatku č. 1 uzavřeného dne 10. 12. 2010 ke smlouvě o úvěru (24% projektových nákladů, tj. 43.162.048 Kč)” a že „pro danou věc je však podstatné, že celková částka finančních prostředků, kterou se investoři zavázali žalobkyni poskytnout na základě znění smluv a jejich dodatků uzavřených do konce června 2010 činila částku 43.500.000 Kč, což je částka, která převyšuje bankou požadované navýšené minimální vlastní zdroje, přičemž je sice pravda, že podle stavu k měsíci září 2010, ve kterém banka dle tvrzení žalobkyně požadovala navýšení minimálních vlastních zdrojů, žalobkyně disponovala toliko částkou 36.216.000 Kč, avšak za situace, kdy M. ještě nezačal plnit svůj závazek vyplývající ze smlouvy o půjčce uzavřené dne 22. 6. 2010, podle které se zavázal půjčit žalobkyni peníze až do částky 8.000.000 Kč.” Žalovaný přitom na základě těchto skutečností učinil zcela podstatný závěr, že „z uvedeného vyplývá, že investoři se smluvně zavázali půjčit žalobkyni finanční prostředky ve výši minimálních vlastních zdrojů již v červnu 2010, a to dokonce v takové výši, která pokryla i dodatečné navýšení minimálních vlastních zdrojů na přesahující částku bankou požadovaných na základě dodatku č. 1 ke smlouvě o úvěru, který byl uzavřen dne 10. 12. 2010.”
69. Vzhledem k tomu, že správní orgány svůj závěr o neunesení břemene tvrzení, resp. břemene důkazního, žalobkyní, neopřely o závěr, že „soubhlas s užíváním jakékoli stavby ze strany stavebního úřadu znamená dokončení stavby po všech stránkách, tedy jak po stránce technické, tak po stránce ekonomické”, není polemika žalobkyně tímto směrem jakkoli způsobila prokázat nezákonnost napadeného rozhodnutí.
70. Závěry správních orgánů nejsou opřeny ani o ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu, podle kterého se při správě daní nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Z tohoto důvodu správní orgány nemohly pochybit při jeho aplikaci.
71. Správní orgány nezpochybňovaly, že po žalobkyni „bylo požadováno navýšení minimálních vlastních zdrojů z 20% na 24%”. Žalovaný pouze přesvědčivě, opírajíc se o v napadeném

rozhodnutí shora uvedená skutková zjištění, že žalobkyně měla zajištěno dostatek finančních prostředků, tudíž nebyla nucena přistoupit k předmětnému navýšení úrokové sazby. Ze stejného důvodu nelze shledat důvodnou námitku žalobkyně o nepřehlédnutí k tvrzeným hrozícím sankcím za pozdní úhrady ceny za dílo či v replice uváděnou „*neochotu investorů dodat další peníze*”.

72. Správní orgány postupovaly v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, přičemž správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Skutečnost, že správní orgány na základě zjištěných skutečností dospěly k odlišným závěrům, než žalobkyně, napadené rozhodnutí nezákonným nečiní.
73. K dalším námitkám žalobkyně o „*svízelné finanční situaci*” je nezbytné znovu zopakovat, že bylo prokázáno, že žalobkyně měla v rozhodném období dostatek finančních prostředků, nebyla nucena přistoupit k předmětnému navýšení úrokové sazby. Pro zákonnost napadeného rozhodnutí je podstatné, zda obstojí závěry, na kterých je napadené rozhodnutí postaveno. Nezákonnost napadeného rozhodnutí nezpůsobuje předchozí odlišný postup správních orgánů v daňovém řízení. S ohledem na dostatek finančních prostředků a závazků věřitelů nebylo důvodem navýšení úroku dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nýbrž toliko navýšení příjmů věřitelů zvýšením úroku ze stávajících půjček.
74. Správní orgány nepochybily ani tím, že neprovedly výslech pana J. J. a pracovníků úvěrující banky. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný neodmítl tyto důkazní návrhy „*apriori*”, nýbrž v bodech 67 a 82 až 84 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud se s těmito závěry ztotožňuje a obdobně jako žalovaný má soud za to, že s ohledem na komplexní zjištění správních orgánů by bylo provedení těchto důkazů nadbytečné.
75. Neexistence judikatury obdobné případu žalobkyně nezákonnost napadeného rozhodnutí také neprokazuje.

VII.

Rozhodnutí soudu

76. Soud neshledal žádný z žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

77. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

IX.

Náklady řízení

78. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 2. března 2022

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu