



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **VOP 014, s. r. o.**, IČO 25559800
sídlem Předbranská 415, 688 01 Uherský Brod
zastoupený advokátem Mgr. Michalem Sedlářem
sídlem Údolní 5, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2020, č. j. 35466/20/5200-11434-707700

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný částečně změnil a ve zbytku potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Uherském Brodě (dále jen „správce daně“). Těmito rozhodnutími správce daně podle §113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového

řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), částečně vyhověl odvoláním žalobce směřujícím proti dodatečným platebním výměrům. Konkrétně se jednalo o:

- Rozhodnutí o odvolání č. j. 123656/18/3308-52522-701961 ze dne 3. 5. 2018. kterým bylo podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů právnických osob, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle §113 odst. 1 písm. b) daňového řádu částečně vyhověno odvolání směřujícímu proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 1991542/17/3308-52522-701961 ze dne 30. 11. 2017 tak, že se doměřená ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 změnila z částky 1 492 710 Kč na částku 1 482 473 Kč a současně podle § 2 odst. 5 daňového řádu se změnilo zákonné penále podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a to z částky 14 927 Kč na částku 14 824 Kč;
 - Rozhodnutí o odvolání č. j. 124531/18/3308-52522-701961 ze dne 4. 5. 2018, kterým bylo podle ZDP a podle ustanovení §113 odst. 1 písm. b) daňového řádu částečně vyhověno odvolání směřujícímu proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 1992019/17/3308-52522-701961 ze dne 30. 11. 2017 tak, že se doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 změnila z částky 684 570 Kč na částku 680 960 Kč a současně podle § 2 odst. 5 daňového řádu se změnilo zákonné penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a to z částky 136 914 Kč na částku 136 192 Kč;
 - Rozhodnutí o odvolání č. j. 137697/18/3308-52522-701961 ze dne 4. 5. 2018. kterým bylo podle ZDP a podle ustanovení §113 odst. 1 písm. b) daňového řádu částečně vyhověno odvolání směřujícímu proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 1992273/17/3308-52522-701961 ze dne 30. 11. 2017 tak, že se doměřená ztráta daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 změnila z částky 3 703 492 Kč na částku 3 694 236 Kč a současně podle § 2 odst. 5 daňového řádu se změnilo zákonné penále dle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a to z částky 37 034 Kč na částku 36 942 Kč.
2. Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole č. j. 1953923/17/3308-60563-705508 (dále jen „Zpráva“) uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno týkající prokázání správnosti výše vykázaných zdanitelných příjmů kontrolovaných období ve vztahu k úrokům z půjček poskytnutých níže uvedeným dlužníkům dle § 18 odst. 1 ZDP ve vazbě na § 23 odst. 1 ZDP. Žalobce neprokázal, že se původně sjednané úročené půjčky staly bezúročnými a že tak o výnosech účtoval ve správné výši. Ačkoli je ZDP postaven na zásadě, že zdanění podléhají příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, které jsou předmětem daně, žalobce neúčtoval o nároku na úroky z těchto půjček v obdobích, s nimiž tyto úroky věcně a časově souvisí, neboť bylo jeho povinností účtovat o veškerých výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Konkrétně se jednalo o smlouvy o půjčce s celkem 16 dlužníky. Dle správce daně byl postup žalobce v rozporu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 v návaznosti na porušení § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 ZDP, neboť tímto postupem došlo k neoprávněnému snížení základu daně, jestliže o výnosech v podobě úroku vztahujícího se ke smlouvám o půjčkách žalobce neúčtoval ve správné výši. Žalobce neprokázal, že došlo ke změně původně uzavřených smluv o půjčce v písemné formě na formu ústní, respektive neprokázal, že ke sjednání písemných či ústních dodatků k písemným smlouvám o půjčce došlo a že písemně sjednané úročené půjčky byly změněny na půjčky bezúročné, respektive neprokázal, že výše úroku byla variabilně měněna dle finančních možností dlužníka.

3. Žalovaným provedená změna uvedených rozhodnutí správce daně pak spočívala ve snížení dodatečně stanoveného základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2010, 2011 a 2012, a to vždy o částku a 250 000 Kč. Žalovaný totiž na rozdíl od správce daně, který uzavřel, že dlužník (O. A.) před rokem 2010 uzavřel s žalobcem smlouvy o půjčce jak úročené (Kč 5 000 000 Kč), tak bezúročné (Kč 2 800 000 Kč) a vazbě na sdělení svědka správce daně akceptoval svědkem uváděnou nejnižší hranici úrokové sazby ve výši 5% p.a. a stanovil výši úroku věcně a časově souvisejících se zdaňovacím obdobím roků 2010, 2011 a 2012 ve výši se ZO 2010 ve výši a Kč 250 000 Kč, dospěl k závěru, že půjčky od žalobce byly poskytnuty jako bezúročné, nikdy nebyl hrazen žádný úrok a od roku 2009 nebyl ani žádný úrok nasmlouván.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.
5. Žalobce ve stručné žalobě svou žalobní argumentaci vystavěl na stručné polemice s dílčími právními závěry a konkrétními důvody, na základě kterých žalovaný neshledal opodstatněnými odvolací námitky žalobce proti rozhodnutím správce daně. Tyto právní závěry a důvody také žalobce v žalobě rekapituluje, přičemž je nepovažuje za souladné se zákonem, ani s judikaturou správních soudů. Dále žalobce konkrétně polemizuje se způsobem, jakým správce daně vyhodnotil důkazy (svědecké výpovědi) jednotlivých dlužníků, s nimiž měl uzavřenou smlouvu o půjčce. V této souvislosti namítá i to, že se správce daně nikterak nevyjádřil k jím navrženému důkazu nahlédnutí do účetnictví těchto dlužníků.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nadále setrvává na právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí a nesouhlasí s žalobními námitkami žalobce, které nadto považuje za obsahově totožné s námitkami odvolacími. Proto v podrobnostech odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž považuje opětovně zdůraznit, že podstatnou otázkou dané věci nebyla otázka, zda se některý z dlužníků mohl domáhat relativní neplatnosti ústního dodatku k písemné smlouvě o půjčce, nýbrž otázka existence ústních dodatků a způsobu jejich prokázání. Nezbytným předpokladem uplatnění námitky relativní neplatnosti ústně sjednané změny smlouvy je totiž samotná existence ústního dodatku smlouvy jako výsledku dohody smluvních stran. Žalovaný tak shrnuje, že primárně nebyla vůbec prokázána existence dodatků smluv, aby vůbec mohla být řešena otázka relativní neplatnosti. Ve vztahu k žalobcem citovanému požadavku na to, aby byla existence dodatků smluv bez sebemenších pochyb prokázána, žalovaný dodává, že je zcela zjevné, že se nelze spokojit pouze s tvrzením, že určité dodatky smluv byly uzavřeny. Současně žalovaný nemá za to, že by se jednalo o požadavek, jakkoliv nepřiměřený. Žalovaný dále zdůraznil, že nebylo povinností správce daně, ani žalovaného sdělovat žalobci jakými důkazními prostředky by mohl prokázat svoje tvrzení. K námitce žalobce, že navrhoval důkaz nahlédnutím do účetnictví dlužníků, důkaz ovšem nebyl proveden, resp. nebylo ani zdůvodněno proč jej správce daně neprovede, učinil tak až žalovaný, což pro řízení považuje za nevýznamné, žalovaný uvádí, že tuto námitku odmítá. Předně se k tomuto důkaznímu návrhu vyjádřil již samotný správce daně (na str. 33 Zprávy o daňové kontrole), přičemž žalovaný se s jeho postojem explicitně ztotožnil (viz bod 141

rozhodnutí žalovaného). Pokud žalobce konkrétně polemizuje se způsobem, jakým správce daně vyhodnotil důkazy (svědecké výpovědi) jednotlivých dlužníků, s nimiž měl uzavřenou smlouvu o půjčce, žalovaný k tomu uvádí, že se jedná o opakující se polemiku založenou na obecných námitkách ze strany žalobce, a proto nepovažuje za nezbytné se k ní podrobněji vyjadřovat nad rámec toho, co je uvedeno v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

7. V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrvává na svých žalobních námitkách, když opětovně zdůrazňuje, že relativní neplatnost právních úkonů se neprokazuje, přičemž správce daně a žalovaný požadují po žalobci důkaz, aniž sami vědí, jaký by to měl být. Na opakované dotazy daňového subjektu tyto orgány neodpověděly. Dále žalobce opětovně zpochybňuje způsob hodnocení provedených důkazů ze strany správce daně.

IV. Posouzení věci soudem

8. Krajský soud, za splnění podmínek pro rozhodnutí věci bez nařízení jednání (§ 51 s. ř. s.), přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházející jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
9. Jak již bylo rekapitulováno výše, podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce s právním závěrem správce daně i žalovaného, že postup žalobce byl v rozporu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 v návaznosti na porušení § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 ZDP, neboť tímto postupem došlo k neoprávněnému snížení základu daně, jestliže o výnosech v podobě úroku vztahujícího se ke smlouvám o půjčkách žalobce neúčtoval ve správné výši. Žalobce neprokázal, že došlo ke změně původně uzavřených smluv o půjčce v písemné formě na formu ústní, respektive neprokázal, že ke sjednání písemných či ústních dodatků k písemným smlouvám o půjčce došlo a že písemně sjednané úročené půjčky byly změněny na půjčky bezúročné, respektive neprokázal, že výše úroku byla variabilně měněna dle finančních možností dlužníka.
10. Krajský soud předně uvádí, že z obsahu žaloby i z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobní námitky jsou obsahově i formulačně totožné s námitkami, které žalobce předestřel již v odvolacím řízení. Koneckonců samotné argumentační schéma použité v žalobě je vystavěno na rekapitulaci závěrů, na jejichž základě žalovaný odmítl odvolací námitky žalobce, přičemž na tyto žalobce reaguje nesouhlasnými obecně formulovanými námitkami, že se jedná o postup a názor nesprávný a nezákonný. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz) přitom platí: *„Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se soubhlnou poznámkou osvojil.“* Krajský soud proto uvádí, že s ohledem na obecný charakter žalobních námitek, které se nadto zcela opakují, nepovažuje za nezbytné se jimi zde opětovně zevrubně zabývat a v podstatě za žalobce dotvářet podrobnější žalobní argumentaci směřující vůči právním závěrům žalovaného, resp. správce daně. Krajský soud tak činí i z toho důvodu, že se právními závěry žalovaného i se způsobem, jakým se s odvolacími námitkami žalobce důkladně vypořádal, ztotožňuje.

11. Krajský soud k tomu (ve shodě s žalovaným) uvádí, že žalobcem uplatněná žalobní (i v odvolání použitá) argumentace se do určité míry mívá s podstatou nyní projednávané věci. Zatímco totiž žalobce opakovaně argumentuje (s oporou v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1264/2011 ze dne 12. 11. 2011), že písemně uzavřenou smlouvu o půjčce lze změnit i ústně sjednaným dodatkem, a dále nastoluje otázku, zda a kdy se některý z dlužníků mohl domáhat relativní neplatnosti ústního dodatku k písemné smlouvě o půjčce, správce daně, žalovaný a nyní i krajský soud mají za podstatné posouzení otázky samotné existence ústních dodatků a způsobu jejich prokázání. Nezbytným předpokladem uplatnění námitky relativní neplatnosti ústně sjednané změny smlouvy je totiž samotná existence ústního dodatku smlouvy jako výsledku dohody smluvních stran. Správce daně i žalovaný tak žalobci vytýkali, že v dané věci nebyla vůbec prokázána existence dodatků smluv, aby vůbec mohla být řešena otázka relativní neplatnosti. Pokud žalobce u všech většiny z uvedených 16 dlužníků poukazoval na to, že došlo ke změně původně uzavřených smluv o půjčce v písemné formě na formu ústní, respektive že došlo ke sjednání písemných či ústních dodatků k písemným smlouvám o půjčce a že písemně sjednané úročené půjčky byly změněny na půjčky bezúročné, příp. že výše úroku byla variabilně měněna dle finančních možností dlužníka, musel si být vědom toho, že se ocitá ve ztížené důkazní pozici před správcem daně ve věci prokázání existence ústních dodatků smluv vázaných na transakce s daňovými dopady, neboť bylo jeho povinností existenci předmětných dodatků prokázat jiným způsobem, což však ani dle krajského soudu přesvědčivým způsobem nedokázal (s výjimkou tedy půjček poskytnutých ing. S., resp. O. A.). Relevantní pochybnosti správce daně tak nerozptýlil, tím spíše, že existence ústních dodatků k písemně uzavřeným smlouvám nadto nevyplývala ani ze sdělení v průběhu řízení samotných oslovených dlužníků (Ing. B., S., V., ZALVEX s.r.o., P., Ing. B., Ing. R.), neboť ani jeden z těchto neuvedl, že písemně uzavřené smlouvy o půjčkách byly změněny na ústní, případně že došlo ke změnám písemně uzavřených smluv ústními dodatky. (voz bod 131 rozhodnutí žalovaného).
12. Pokud žalobce v této souvislosti namítá, že správce daně nijak nereagoval na jím vznesenou otázku, jakým způsobem to má prokázat, rovněž krajský soud k tomu uvádí, že není povinností správce daně, ani žalovaného sdělovat žalobkyni jakými důkazními prostředky by mohla prokázat svoje tvrzení. Je to daňový subjekt, který má prokázat svá tvrzení (§ 92 odst. 3 daňové řádu). Pokud žalobce dále namítá, že jím navržený důkaz nahlédnutím do účetnictví dlužníků, aby se správce daně přesvědčil, že nikdo z nich neuvádí v nákladech (výdajích) neuhrazené úroky, správce daně odmítl provést, aniž by se k němu jakkoliv vyjádřil, ani s touto námitkou se krajský soud (ve shodě s žalovaným) neztotožňuje, neboť tak správce daně zevrubným způsobem učinil na str. 33 Zprávy o daňové kontrole, přičemž žalovaný se s jeho názorem ztotožnil (viz bod 141 rozhodnutí žalovaného).
13. Ke zbylým žalobním námitkám, v nichž žalobce polemizuje se způsobem, jakým správce daně na základě přeložených důkazů vyhodnotil onu podstatnou otázku existence smluvních dodatků u smluv o půjčce u jednotlivých konkrétních dlužníků, krajský soud, jak již výše naznačil, nepovažuje za nezbytné je zde podrobněji vypořádat, neboť se ztotožňuje se způsobem, jakým je vypořádal žalovaný v příslušných pasážích odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, a proto na ně pro stručnost odkazuje s konstatováním, že námitky žalobce jsou velmi obecné, nepřinášejí žádná nová tvrzení a nadto se leckdy nacházejí i v přímém rozporu se zjištěným skutkovým stavem, resp. jsou v rozporu se skutečností, kdy je správcem daně či žalovanému v rámci hodnocení důkazů prisuzován či vytýkán postoj, který ovšem ve skutečnosti nezaujali (např. nerespektování obsahu

výpovědi, nerespektování závěrů nálezu Ústavního soudu, uznání existence smluv i jejich ústních dodatků atp.)

V. Závěr a náklady řízení

14. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
15. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Brno 30. června 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu