



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **LightGate, a.s.**, IČO: 26145219,
se sídlem Bor 4, 360 01 Sadov,
zastoupena Ing. Ladislavem Kubickou, daňovým poradcem,
se sídlem Rokycanova 1929, 356 01 Sokolov,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2022, č. j. 6173/22/5200-11434-707700,

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Rozhodnutím ze dne 9. 3. 2022, č. j. 6173/22/5200-11434-707700 (dále též: „*napadené rozhodnutí*“), žalovaný rozhodl o odvoláních žalobkyně směřujících jednak proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále též: „*správce daně*“) o odvolání ze dne 27. 6. 2019, č. j. 702917/19/2401-50523-402529 (dále též: „*rozhodnutí správce daně A*“), jednak proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 29. 9. 2020,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

č. j. 858153/20/2401-50523-404765 (dále též: „rozhodnutí správce daně B“). Rozhodnutím správce daně A bylo částečně vyhověno odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 22. 2. 2019, č. j. 151736/19/2401-50523-404765, tak, že z moci úřední doměřená ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014 v částce nižší o 4 120 284 Kč byla změněna na částku nižší o 4 038 122 Kč a současně bylo sníženo zákonné penále z částky 41 202 Kč na částku 40 381 Kč. Rozhodnutím správce daně B byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2015 ve výši 649 420 Kč a současně jí bylo uloženo uhradit zákonné penále ve výši 125 282 Kč (částka penále ve výši 20 % z doměřené daně 129 885 Kč byla snížena o částku 4 602 Kč v rozsahu odpovídajícím neuznané části daňové ztráty ve výši 460 196 Kč penalizované dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období kalendářního roku 2014 ze dne 22. 2. 2019, č. j. 151736/19/2401-50523-404765, o níž byla dodatečně snížena částka odčitatelné položky uplatněná v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2015).

2. Napadeným rozhodnutím žalovaného byla odvolání žalobkyně podaná za zdaňovací období kalendářního roku 2014 i kalendářního roku 2015 zamítnuta a rozhodnutí správce daně A i B byla potvrzena; výrok I. napadeného rozhodnutí se týkal zdaňovacího období kalendářního roku 2014, tedy rozhodnutí správce daně A, jeho výrok II. pak zdaňovacího období kalendářního roku 2015, tj. rozhodnutí správce daně B.

Obsah žaloby

3. Žalobkyně konstatovala, že napadené rozhodnutí jí upřelo právo na zákonný postup ve věci daňové kontroly.
4. V žalobních námítkách směřujících proti výroku I. napadeného rozhodnutí, uvedla žalobkyně, že v odstavci 4 napadeného rozhodnutí žalovaný opřel své rozhodnutí o porušení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále též: „zákon o účetnictví“). To ale podléhá samostatnému přezkumu, jednání o tomto skutku bylo pravomocně ukončeno ve prospěch žalobkyně a jednání o nesprávně vedeném účetnictví za rok 2014 nikdy nebylo vedeno.
5. Od této skutečnosti se odvíjí i nezákonný postup žalovaného ve věci výpočtu rozvahových částek. Pokud není zákonným způsobem a na základě řádného správního aktu prokázána nesprávnost posuzovaného účetnictví, je účetnictví bez dalšího považováno za správné a tyto skutečnosti je žalovaný povinen respektovat. Sestavení rozvahy se záměrem doměřit daň vyloučením úroků z dluhopisů je nezákonné a platební výměr správce daně ze dne 22. 2. 2019, č. j. 151736/19/2401-50523-404765, je nesprávný.
6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 8 uvedl, že nepřihlédl k časovému rozlišení nákladů mezi roky 2014 a 2015, neboť to nebylo v souvisejících odvoláních požadováno. Dle Zprávy na straně 21 a 22 vyplývá, že správce daně měl upravit nákladovou položku roku 2014 o časové rozlišení. Pokud tak neučinil, porušil zákonné ustanovení o povinnosti stanovit daň správně a za použití všech zjištění, i těch, která hovoří ve prospěch žalobkyně.
7. Odůvodnění a vyvozené závěry obsažené v odstavci 9 napadeného rozhodnutí jsou v přímém rozporu se svědeckými výpověďmi dodavatelů. Ti při výslechu osvědčili dodávky prací a použití náhradních dílů žalobkyně při opravách, které jsou daňovým nákladem. Přestože svědecké výpovědi nebyly nijak vyvráceny, žalovaný neustále opakuje, že žalobkyně vydaje neprokázala. Žalovaný tak nerespektoval základní zásady daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

řízení, nepřihlédl ke všem zjištěním, neposoudil je ve vzájemné souvislosti, nevyvrátil ani nedokázal nepravdivost tvrzení žalobkyně.

8. V žalobních námítkách směřujících proti výroku II. napadeného rozhodnutí (druhá část žaloby) žalobkyně namítla, že v odstavci 13 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že nepřihlédl k časovému rozlišení nákladů mezi roky 2014 a 2015, neboť tak nebylo v souvisejících odvoláních požadováno. Napadené rozhodnutí je navíc nepřezkoumatelné, neboť nelze identifikovat položku ve výši 2 314 881 Kč, taková částka se v kontrolní zprávě nenachází a nelze k ní dojít ani součty jiných položek.
9. V odstavci 14 A žalovaný trvá na názoru, který je v rozporu s výsledkem svědků pana a paní R., kteří osvědčili, že půjčka byla poskytnuta bezúročně. Žalovaný neprokázal nepravdivost jejich výpovědí, doměření neexistujícího výnosu je tak nezákonné. Odůvodnění a vyvozené závěry v odstavci 14 B napadeného rozhodnutí jsou také v přímém rozporu se svědeckými výpověďmi dodavatelů. Ti osvědčili dodávky prací a použití náhradních dílů žalobkyně při opravách, které jsou daňovým nákladem.
10. Žalobkyně znovu uplatnila námitku, dle které v odstavci 4 napadeného rozhodnutí žalovaný opřel své rozhodnutí o porušení zákona o účetnictví, které ale podléhá samostatnému přezkumu. Jednání o tomto skutku bylo pravomocně ukončeno ve prospěch žalobkyně a jednání o nesprávně vedeném účetnictví za rok 2014 nikdy nebylo vedeno.
11. Na základě této skutečnosti se pak žalovaný dopustil nezákonného postupu i ve věci výpočtu rozvahových částek. Pokud není zákonným způsobem a na základě řádně vydaného správního aktu prokázáno, že posuzované účetnictví je nesprávné, je považováno bez dalšího za správné, což je žalovaný povinen respektovat. Sestavení jiné rozvahy se záměrem doměřit daň vyloučením úroků z dluhopisů je nezákonným postupem žalovaného a platební výměr na dodatečně stanovenou daň je tak nesprávný.

Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný uvedl, že žaloba neobsahuje prakticky žádné relevantní námítky, neboť žalobkyně pouze poukazuje na jednotlivé odstavce napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný shrnul skutkový stav. Pokud žalobkyně rozporovala závěr žalovaného, jednalo se o víceméně obecný nesouhlas bez konkrétnějšího zaměření.
13. K námitce soustředící se na porušení zákona o účetnictví žalovaný uvedl, že odstavec 4 je zařazen do části rozhodnutí „*Stručné shrnutí skutkového stavu*“, které neobsahuje žádné věcné posouzení a závěry. Žalobní námitka je tak poněkud mimoběžná.
14. Z napadeného rozhodnutí se podává, že ze zpráv nezávislého auditora za roky 2014 a 2015, mj. vyplývá, že účetní závěrky nepodávají v souladu s právními předpisy věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv žalobkyně k 31. 12. 2014, respektive k 31. 12. 2015. Tyto skutečnosti byly důvodem pro záporný výrok auditora, žalobkyně totiž v rozporu s účetními předpisy neupravila cenu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a nevyloučila podíl odpisů souvisejících s cenou majetku pořízeného z dotace, což účetní závěrky výrazně ovlivnilo. Ostatní informace popisující skutečnosti, jež jsou předmětem zobrazení v účetní závěrce, byly dle nezávislého auditora ve všech významných ohledech v souladu s účetní závěrkou.
15. Jak žalovaný uvedl v odstavci 5 napadeného rozhodnutí, žalobkyně sice při zahájení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

kontroly správcem daně předala opravené výkazy, ty však nikterak nereflektovaly pochybení zjištěná auditorem, neboť žalobkyně hodnoty žádným způsobem neupravila, pouze převedla hodnoty uvedené ve výkazech ve zjednodušeném rozsahu do výkazů v plném rozsahu.

16. Správce daně měl již na základě zprávy auditora předem vědomost o tom, že žalobkyně neúčtovala zcela správně, přičemž následně v rámci prováděné daňové kontroly prověřoval všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů právnických osob za dotčená zdaňovací období. Správce daně poté učinil řadu zjištění, na základě kterých navýšil základ daně. Žalobkyně u některých zaúčtovaných nákladů konkrétními doklady neprokázala, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. zvýšila základ daně za rok 2014 o částku 6 000 000 Kč, neboť jako příjemce dotací na pořízení majetku o těchto neúčtovala v souladu s právními předpisy.
17. V dané věci bylo ve vztahu k uplatňovaným daňově účinným nákladům na žalobkyni, aby prokázala oprávněnost jejich zahrnutí, a unesla tak důkazní břemeno. Prověření této skutečnosti je naopak plně v kompetenci správce daně, aniž by zároveň vyvstávala nutnost mít na základě jiného právního aktu postaveno na jisto, zda je účetnictví správné či nesprávné. Žalobkyně byla v průběhu daňové kontroly vyzvána k doložení a prokázání oprávněnosti zahrnutí všech dotčených částek do daňově účinných nákladů, měla tak dostatečný prostor k unesení důkazního břemene.
18. K časovému rozložení nákladů žalovaný poukázal, že odstavec 8, na nějž odkazuje žalobkyně, je opět uveden v části „*Stručné shrnutí skutkového stavu*“, neobsahuje tak žádné věcné posouzení, pouze vymezení částek, o něž byl zvýšen základ daně a jež jsou předmětem odvolání. Z dotčeného odstavce napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně základ daně navýšil i o částky, které následně žalobkyně v podaném odvolání nijak nerozporovala, žalovaný se poté v napadeném rozhodnutí zabýval pouze náklady, ohledně nichž žalobkyně námitky vznesla.
19. Žalovaný dodal, že ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že žalobkyně neprokázala u nákladů na stavební práce ve výši 2 000 000 Kč časovou souvislost ze zdaňovacím obdobím roku 2015, jelikož dle zjištění o nich mělo být účtováno již v roce 2014. Správce daně postupoval v souladu s právními předpisy, žalovanému není zřejmé, kam svou žalobní námitkou žalobkyně míří a v čem spatřuje pochybení.
20. K hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že odstavec 9 napadeného rozhodnutí je toliko rekapitulací konkrétních kontrolních zjištění ve zdaňovacím období roku 2014 ovlivňujících základ daně, která byla napadena odvoláním. Jednalo se o náklady na montáž tažného zařízení, náklady na pořízení náhradních dílů na automobil a dále finanční náklady – dluhopisové úroky.
21. Ohledně nákladu na montáž tažného zařízení žalovaný odkázal na odstavce 49 až 56 napadeného rozhodnutí. Ze svědecké výpovědi pana V. vyplynulo, že tažné zařízení bylo namontováno ve vozidle BMW X5 tmavé nebo černé barvy začátkem července roku 2014, registrační značku vozu svědek přesně neidentifikoval. Ve spojení s dalšími zjištěními správce daně pak nelze mít za prokázané, že došlo k montáži pevného tažného zařízení na vozidlo RZ X, jak tvrdila žalobkyně.
22. Ve vztahu k nákladům na náhradní díly na vozidlo BMW X5, RZ X odkázal žalovaný na odstavce 57 až 65 napadeného rozhodnutí. Na základě svědeckých výpovědí pánu H. a K.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nebyla potvrzena oprávněnost zahrnutí předmětných nákladů do nákladů daňově účinných postupem dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále též: „ZDP“). Svědek K. neměl coby koordinátor opravy vozu o náhradních dílech a samotných provedených opravách takřka žádnou povědomost. Ze svědecké výpovědi pana H. vyplynulo, že s nikým ze společnosti žalobkyně nejednal a dále, že náhradní díly byly dodávány vždy se souvisejícími doklady.

23. Ohledně finančních nákladů na dluhopisové úroky žalovaný odkázal na odstavce 66 až 74 napadeného rozhodnutí, v nichž posuzoval oprávněnost uplatnění částky 6 000 000 Kč jako daňově účinného nákladu.
24. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015 žalobkyně žádné námítky nevznesla, žalovaný pouze pro úplnost odkázal na odstavce 75 až 94 napadeného rozhodnutí, v nichž vypořádal odvolací námítky týkající se uplatněných nákladů v tomto zdaňovacím období.
25. Žalovaný má za to, že hodnocení svědeckých výpovědí a závěry učiněné v napadeném rozhodnutí jsou přehledným, jasným a srozumitelným způsobem vyjádřeny. K obecné výtce nerespektování základní zásady daňového řízení žalovaný konstatoval, že ve stejné míře obecnosti lze uvést, že správní orgány v celém řízení postupovaly v souladu se zákonem. Důkazní břemeno nesla žalobkyně, správce daně přitom učinil taková zjištění, na základě kterých pochybnosti správních orgánů o základních skutkových okolnostech obchodních případů přetrvaly. Žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by daňovou uznatelnost dotčených nákladů prokázala. Žalovaný tak považuje všechny žalobní námítky za nedůvodné.

Jednání ve věci

26. Dne 22. 3. 2023 se ve věci konalo před Krajským soudem v Plzni jednání. Zúčastnila se ho jen pověřená zaměstnankyně žalovaného, Mgr. L. P. Žalobkyně ani její zástupce se jednání nezúčastnili, přestože to byli oni, kdo na nařízení jednání trval. Soudu nezaslali ani omluvu z tohoto jednání či jakékoli jiné vyjádření, z něhož by byly patrné důvody jejich neúčasti na jednání. Jelikož soud neshledal žádné důvody k odročení jednání ve smyslu § 50 s. ř. s., uskutečnil jednání bez přítomnosti žalobkyně a jejího zástupce, a to v souladu s § 49 odst. 3 s. ř. s.
27. Zástupkyně žalovaného ve svém vystoupení odkázala na vyjádření k žalobě s tím, že žalobní argumentace byla velmi obecná. Žádné důkazní návrhy neuplatnila.
28. Soud ve věci neprováděl žádné dokazování. Žalobkyně sice k oběma částem žaloby připojila přílohy, neuvedla však konkrétně, že jde o její důkazní návrhy. Soud tyto listiny k důkazu neprováděl, neboť se na jedné straně jedná o součásti správního spisu (rozhodnutí správce daně, napadené rozhodnutí, zpráva o daňové kontrole), jednak o plnou moc zmocňující zástupce žalobkyně k jejímu zastupování v soudním řízení; konečně pokud jde o rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6338/19/5200-11432-711891, jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 24. 9. 2018, č. j. 877202/18/2401 60562-404746, a zastaveno přestupkové řízení vedené se žalobkyní v přestupkové věci na úseku vedení účetnictví za rok 2015, nepovažoval tento důkaz soud za relevantní. Argumentaci zastavením přestupkového řízení totiž vyhodnotil jako lichou. K tomu viz níže v textu rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Posouzení věci

29. Soud v dané věci považuje za podstatné předeslat některé aspekty vypořádávání žalobní argumentace, které Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi dovozuje z vázanosti správních soudů mezemi uplatněných žalobních bodů podle § 75 odst. 2 s. ř. s. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ukládá, aby součástí žaloby byly i žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo za nicotné. Citované ustanovení tak při zachování minimálních požadavků (skutková a právní argumentace) ponechává širokou možnost pro žalobce, jak k formulaci žalobních bodů přistoupit. Podstatné však je, že soud je mezemi uplatněných žalobních bodů zásadně vázán, nemůže je tedy nejen překračovat, tedy přihlížet k dalším, v žalobních bodech neuvedeným možným skutkovým či právním aspektům věci, které by snad svědčily ve prospěch žalobce, ale není ani oprávněn je za žalobce dotvářet, tedy doplňovat uplatněnou argumentaci, za žalobce ji precizovat, případně dohledávat argumenty, kterými by uplatněné žalobní body mohly být dále podpořeny apod. Takovým postupem by soud porušil rovnost účastníků řízení, která je zakotvena v § 36 odst. 1 s. ř. s.
30. Tyto závěry byly formulovány i v judikatuře Nejvyššího správního soudu. V rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, je konstatováno, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ Judikatura Nejvyššího správního soudu tyto teze opakovaně potvrzuje a odkazuje na ně (z poslední doby srov. např. rozsudky ze dne 6. 4. 2021, č. j. 4 Ads 55/2021-16, nebo ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Azs 24/2021-21).
31. Žalobkyně ve své žalobě formulovala celkem 7 žalobních námitek, z nichž první tři míří vůči výroku I. napadeného rozhodnutí a zbylé čtyři pak vůči výroku II. napadeného rozhodnutí. Všechny tyto žalobní námitky napadají nezákonnost napadeného rozhodnutí, jedna pak částečně i jeho nepřezkoumatelnost.
32. Soudu se jeví jako nejvhodnější a nejprehlednější vypořádat jednotlivé žalobní námitky v tom pořadí, ve kterém byly žalobkyní postupně uplatněny.
33. V první dílčí žalobní námitce žalobkyně tvrdí, že z odst. 4 napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný své rozhodnutí opřel o porušení zákona o účetnictví, které však podléhá samostatnému přezkumu. Ten však dopadl ve prospěch žalobkyně, což by měl žalovaný respektovat. Jednání o nesprávně vedeném účetnictví za rok 2014 navíc nebylo vůbec vedeno. Pokud není zákonným způsobem a na základě řádného správního aktu prokázáno, že účetnictví je nesprávné, je bez dalšího považováno za správné a žalovaný je povinen to respektovat. Jeho vlastní postup k sestavení jiné rozvahy se záměrem doměřit daň vyloučením úroků z dluhopisů je nezákonným postupem a platební výměr na dodatečně stanovenou daň je nesprávný.
34. V odstavci 4 napadeného rozhodnutí se uvádí (citováno včetně příslušného formátování textu): „*Při místním šetření dne 20. 6. 2017 (viz Úřední záznam č. j. 682092/17/2401-60562-404746) byly správci daně mj. předány Zprávy nezávislého auditora o ověření účetní závěrky za roky 2014 a 2015. Ze zpráv nezávislého auditora za roky 2014 a 2015, Ing. Mareše, mj. vyplývá,*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

že účetní závěrky nepodávající v souladu s českými účetními předpisy věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti k 31. 12. 2014, respektive k 31. 12. 2015 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za roky končící 31. 12. 2014, respektive 31. 12. 2015, jsou důvodem pro záporný výrok auditora. Audit za toto období byl zahájen v roce 2016, kdy společnost zjistila, že má povinnost auditu a že účetní závěrky zpracované ve zjednodušeném rozsahu neobsahují pasáže uvedené v účetních závěrkách v plném rozsahu (např. přehledy o změnách vlastního kapitálu, přehledy o peněžních tocích, aj.). Společnost účtovala o přijatých investičních dotacích na účet 648 - jiné provozní výnosy, majetek byl v plné výši pořizovací ceny zařazen na majetkové účty a z této hodnoty i odepisován. V rozporu s účetními předpisy nebyla upravena cena dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a nebyl vyloučen podíl odpisů související s cenou majetku pořízeného z dotace. Za rok 2014 činily přijaté dotace Kč 19.423.342,- (dotace v letech 2010 až 2014 zaúčtované do výnosů činily Kč 71.138.901,-), což významně (materiálně) ovlivnilo účetní závěrku roků 2014 a 2015 - celková aktiva a pasiva, hmotný majetek, vlastní kapitál, hospodářský výsledek, účet 551 a 648. Ostatní informace, které popisují skutečnosti, jež jsou předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou dle nezávislého auditora ve všech významných (materiálních ohledech) v souladu s účetní závěrkou (ostatní informace byly vypracovány v souladu s právními předpisy a neobsahují tak významné materiální věcné nesprávnosti).“

35. Podstatný je však v této souvislosti také odstavec 5 napadeného rozhodnutí, v němž se uvádí: „*Již při zahájení daňové kontroly (viz bod [3]) byly správci daně předány opravené (přepracované) výkazy, a to rozvaha a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu k 31. 12. 2014, k 31. 12. 2015 a k 31. 12. 2016 včetně žádosti zaslané Městskému soudu v Praze ze dne 10. 5. 2017, o založení těchto listin do obchodního rejstříku. Odvolatelem předložené výkazy však nereflktují na pochybení zjištěná auditorem (navýšení aktiv a pasiv, hmotného majetku, vlastního kapitálu, účtů 551, 648 a hospodářského výsledku - viz bod [4]), neboť nedošlo k jakékoli úpravě odvolatelem vykázaných hodnot, jestliže hodnoty uvedené ve výkazech ve zjednodušeném rozsahu, byly pouze převedeny do výkazů v plném rozsahu.*“
36. Z této rekapitulace je třeba učinit jeden závěr: informace o tom, že účetnictví žalobkyně za kalendářní roky 2014 a 2015 je defektní, nabyl správce daně nejprve ze zpráv nezávislého auditora Ing. Karla Mareše o ověření účetní závěrky za roky 2014 a 2015. Ty byly správci daně předány samotnou žalobkyní dne 20. 6. 2017 při místním šetření a jsou založeny ve správním spisu. Ve vztahu k účetní závěrce za rok 2014 uvádí nezávislý auditor záporný výrok odůvodněný tím, že účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv žalobkyně k 31. 12. 2014 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící 31. 12. 2014 v souladu s českými účetními předpisy. Tentýž závěr je pak vyvozen i ve vztahu k účetní závěrce za rok 2015. Není v této souvislosti zcela bez zajímavosti, že sama žalobkyně v důsledku těchto závěrů nezávislého auditora přistoupila po zahájení daňové kontroly k přepracování výkazů (rozvaha a výkaz zisku a ztráty), které však podle zjištění správce daně nereflktují pochybení zjištěná auditorem; tedy ani sama žalobkyně zřejmě v průběhu daňové kontroly nezastávala stanovisko, podle něhož bylo její účetnictví bezvadné, jak v žalobě požaduje po žalovaném.
37. Podstatné však je, že žalobkyně svou argumentací zjevně míří na kontrolní zjištění ovlivňující základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014 (námitka vztahující se k roku 2015 byla shodně uplatněna v druhé části žaloby, pro její vypořádání tak *mutatis mutandis* platí, co bude uvedeno dále v této části rozsudku), jemuž žalovaný věnoval pozornost v důsledku uplatnění odvolací námítky žalobkyně proti rozhodnutí správce daně A. Věcně se jednalo o to, že žalobkyně uplatnila do svých daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP za rok 2014 úroky z jí vydaných dluhopisů

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

[k emisi dluhopisů v úhrnné výši 40 000 000 Kč, jednotlivě v nominální hodnotě 1 Kč, přistoupila žalobkyně v roce 2012, dne 26. 3. 2013 byly tyto dluhopisy na základě smluv o úplatném převodu cenných papírů upsány osobám dle § 23 odst. 7 písm. a) ZDP kapitálově spojeným se žalobkyní, jednalo se totiž o její tehdejší společníky a jednatele Luďka Poláška a Petra Kalčice], a to dvakrát ve výši 3 000 000 Kč. Tyto částky byly původně žalobkyní zúčtované interními doklady souvztažnými zápisem na stranu D účtů 479.10 - ostatní dlouhodobé závazky Kalčic a 479.20 - ostatní dlouhodobé závazky Polášek.

38. V průběhu daňové kontroly zahájené u žalobkyně dne 10. 5. 2017 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářních roků 2014 a 2015, se správce daně v této souvislosti zcela pochopitelně zabýval otázkou naplnění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Podle tohoto ustanovení totiž platí (podtržení připojil soud): *„Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrových finančních nástrojů a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrových finančních nástrojů od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěrového finančního nástroje banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrových finančních nástrojů. V případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěrového finančního nástroje dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, zápůjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, považuje se pro účely tohoto ustanovení a vzhledem k tomuto úvěrovému finančnímu nástroji věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi.“* Za dané situace tedy byla klíčová otázka výše vlastního kapitálu žalobkyně. Ze zpráv nezávislého auditora rekapitulovaných shora přitom vyplývalo, že účetnictví žalobkyně bylo i ve vztahu k výši jejího vlastního kapitálu zásadním způsobem zpochybněno.
39. Ze správního spisu se přitom podává, že výzvou k prokázání skutečností ze dne 26. 1. 2018, č. j. 51546/18/2401-60562-404746, byla žalobkyně vyzvána dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též: „daňový řád“) a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu mj. (pod bodem 1.5 citované výzvy) k prokázání a doložení oprávněnosti zahrnutí částky celkem 6 000 000 Kč představující úroky ze zmíněných dluhopisů do daňově účinných nákladů roku 2014. V příslušné části odůvodnění této výzvy také správce daně shrnul svá zjištění o nedostatcích v účetnictví žalobkyně (jednalo se zejména o vadné účetnictví o příjmu dotací, jejichž příjemcem žalobkyně byla, dále o nesprávné účtování o vstupní ceně dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku a o nesprávné účtování o účetních odpisech), přičemž dospěl k závěru, že vlastní kapitál žalobkyně měl být správně vykázán v záporné výši. Ačkoliv žalobkyně ve své žalobě nenapadá způsob, kterým správce daně k těmto zjištěním dospěl (a jenž byl následně validován v rámci odvolacího řízení i žalovaným), soud konstatuje, že správce daně své úvahy přezkoumatelným způsobem vtělil do odůvodnění dané výzvy. Konečně, žalobkyně byla ve výzvě upozorněna, že v případě, že nedoloží a neprokáže, že částka ve výši 6 000 000 Kč je v souladu s § 24 odst. 1 ZDP daňově účinným nákladem pro zdaňovací období roku 2014, správce daně v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP upraví výsledek jejího hospodaření a následně o tuto částku zvýší základ daně.
40. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala přípisem datovaným dnem 8. 2. 2018, v němž konstatovala, že *„je nutné přeprocovat účetní závěrky všech roků počínaje rokem 2008 (2009).*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Poté, co tyto přepočty provedeme, se budeme moci vyjádřit k výpočtu uvedenému v této výzvě.“ Přípisem ze dne 15. 5. 2018 pak žalobkyně správci daně poskytla své (již přepracované) rozvahy a výkazy zisku a ztráty za roky 2009 – 2015, z nichž plyne, že sama vykázala zápornou hodnotu svého vlastního kapitálu, a to k 1. 1. 2014 ve výši -5 679 tis. Kč a k 31. 12. 2014 pak -18 583 tis. Kč. Žádné další podklady týkající se výše hodnoty vlastního kapitálu v daném roce již žalobkyně správci daně neposkytla.

41. Z těchto skutečností, které má navíc soud za nesporné, neboť žalobkyně je nijak ve své žalobě nezpochybňuje ani nenapadá, pak vyplývá, že první dílčí žalobní námitka není důvodná. Pochybnosti o správnosti účetnictví vedeného žalobkyní nabyly správce daně ze zpráv nezávislého auditora, které mu sama žalobkyně poskytla. Ani sama žalobkyně v průběhu daňové kontroly netvrdila, že její účetnictví bylo vedeno správně, naopak, výslovně potvrdila, že je nucena přistoupit k jeho přepracování. V tomto přepracování, které provedla sama a které rovněž sama správci daně poskytla, sama vykázala zápornou hodnotu svého vlastního kapitálu. Tím tedy nejenže dosvědčila důvodnost původních pochybností správce daně o správnosti svého účetnictví, ale i jeho předpoklad o záporné hodnotě jejího vlastního kapitálu, a tedy i o aplikovatelnosti ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP v daném případě. Tytéž skutečnosti viděny logikou dokazování v rámci daňové kontroly: žalobkyně neprokázala důvodnost zahrnutí částky 6 000 000 Kč coby dluhopisových úroků jako daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Za takové situace byl postup správce daně a následně i žalovaného v této otázce správný.
42. Žalobkyně pak správnost tohoto postupu nemůže zpochybnit svým poukazem na to, že se o správnosti účetnictví v roce 2014 nevedlo žádné řízení a že řízení o účetnictví za rok 2015 bylo „pravomocně ukončeno v její prospěch“. Shora rekapitulovaný postup správce daně a žalovaného není podmíněn žádným speciálním rozhodnutím o tom, že účetnictví daňového subjektu je nesprávné. Jeho nesprávnost byla vyvozena z podkladů předložených samotnou žalobkyní a následně podložena analýzou správce daně podloženou prvotními doklady, přičemž sama žalobkyně tato zjištění v průběhu daňové kontroly potvrdila. Již vůbec pak neplatí, že by tento postup správce daně byl snad podmíněn rozhodnutím o přestupku daňového subjektu na úseku vedení účetnictví, jak žalobkyně zřejmě naznačuje, když se ve svůj prospěch dovolává rozhodnutí žalovaného v přestupkové věci ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6338/19/5200-11432-711891, jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 24. 9. 2018, č. j. 877202/18/2401 60562-404746, a přestupkové řízení zastaveno. Soud jen pro přehlednost tohoto rozsudku sděluje, že uvedeným rozhodnutím správce daně byla žalobkyni uložena pokuta podle § 37a odst. 1 písm. c) ve spojení s ustanovením § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví za přestupek, jehož se měla dopustit tím, že v účetním období roku 2015 v rozporu s § 4 odst. 8, § 6 odst. 1 až 3, § 8 odst. 1, 2, 4, 5, § 19 odst. 6, § 29 odst. 1 a 3, § 30 odst. 1 a § 33a zákona o účetnictví neúčtovala řádně o všech účetních případech dle směrné účtové osnovy a v souladu s účetními metodami tak, aby byl spolehlivě určen obsah účetních případů a účetních záznamů v souvislosti s účtováním o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku, neprokázala řádné provedení inventarizace, tj. nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období roku 2015 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví obviněného, a to tím, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu a zároveň tento stav není zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití bylo obviněné uloženo zákonem o účetnictví v § 7 odst. 2. V důsledku dané skutečnosti účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví obviněné podle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví. Došlo tak k nesprávnému vykázání položek rozvahy a ke zveřejnění

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

účetní závěrky v nesprávné výši, čímž mohlo dojít k ovlivnění třetích osob při jejich rozhodování.

43. I když soud totiž odhlédne od toho, že zpochybnění vedeného účetnictví v průběhu daňové kontroly není podmíněno postižením za přestupek dle zákona o účetnictví, nelze přehlédnout, že žalobkyní odkazované rozhodnutí „vzniklo ve prospěch žalobkyně“ toliko pro uplynutí subjektivní lhůty pro zahájení přestupkového řízení způsobující prekluzi dle § 37ab zákona o účetnictví, nikoli proto, že by snad bylo v přestupkovém řízení prokázáno, že se žalobkyně jednání, pro něž byla přestupkově stíhána, nedopustila. Samotný zánik odpovědnosti za správní delikt (přestupek) sám o sobě nic nemění na případné protiprávnosti jednání, v němž byl tento přestupek spatřován, a proto z něj nelze vyvozovat, že dané jednání bylo v souladu s právem, tím méně požadovat, aby takovým „závěrem“ byly vázány orgány Finanční správy v probíhajících daňových kontrolách. To však soud konstatuje jen nad rámec uvedeného, neboť, jak již odůvodnil výše, v projednávaném případě jde o otázku irelevantní, a proto se není třeba zabývat tím, jak řízení o přestupku procesně skončilo. Proto soud ani žalobkyní označené rozhodnutí neprovedl k důkazu.
44. V další dílčí námitce žalobkyně uvádí, že bod 8 napadeného rozhodnutí obsahuje zdůvodnění, že žalovaný nepřihlédl k časovému rozlišení nákladů mezi roky 2014 a 2015, protože to nebylo v souvisejících odvoláních požadováno. Ve zprávě o daňové kontrole se však dle žalobkyně sděluje, že správce daně upraví nákladovou položku roku 2014 o časové rozlišení. Pokud tak neučinil, porušil zákonné ustanovení o povinnosti stanovit daň správně a za použití všech zjištění, tedy i těch, která hovoří ve prospěch žalobkyně. Neprovedení takto zásadní korekce daně je nezákonností, zvláště s přihlédnutím k tomu, že správce daně tuto skutečnost zcela osvědčil a závazně o tom rozhodl.
45. Odstavec 8 napadeného rozhodnutí zní (citováno včetně formátování textu): *„Předmětem odvolání je navýšení základu daně ZO 2014 o Kč 6.023.895,- (Kč 5.702,-; Kč 18.193,-; Kč 6.000.000,-). Přestože odvolatel požaduje zrušení odvoláním napadeného rozhodnutí o odvolání v plné výši, ke kontrolním zjištěním ve výši Kč - 1.985.773,- [Kč 2.079,- Kč 1.017,-; Kč 10.241,-; Kč 890,-; Kč - 2.000.000,- (položka snižující základ daně ve výši Kč 2.000.000,- představuje hodnotu zaúčtovaných výnosů souvisejících se stavebními pracemi zaúčtovanými v nákladech ZO 2015)] se v odvolání nevyjadřuje. Z tohoto důvodu vyjádření ke kontrolním zjištěním ovlivňujícím základ daně ZO 2014 v souhrnné výši Kč - 1.985.773,- není obsahem předmětného rozhodnutí odvolacího orgánu.“*
46. Z citovaného odstavce se podává, že správce daně navýšil žalobkyni základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014 jednak o částky, které žalobkyně v následně podaném odvolání zpochybnila (5 702 Kč, 18 193 Kč a 6 000 000 Kč), jednak o částky, které žalobkyně v odvolání nezpochybnila (2 079 Kč, 1 017 Kč, 890 Kč, - 2 000 000 Kč). Jinými slovy řečeno, tento odstavec napadeného rozhodnutí toliko shrnuje, co je předmětem odvolání, vymezuje tedy okruh částek (jednotlivých úprav základu daně), které žalobkyně spороvala ve svém odvolání a kterými se bude žalovaný následně v napadeném rozhodnutí zabývat.
47. Žalobkyně pak poukazuje rovněž na str. 21 a 22 zprávy o daňové kontrole. Jedná se tu o zprávu o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014 č. j. 141480/19/2401-60562-404746. Text na žalobkyní označené straně 21 bezprostředně navazuje na text začínající již na straně 19, který se týká oprávněnosti uplatnění nákladu ve výši 2 000 000 Kč (zaúčtovaných „za stavební práce

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

provedené na objektu v obci Vojkovice“ na základě smlouvy o dílo) do daňově účinných nákladů roku 2015 v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Přesněji řečeno, správce daně v této pasáži zprávy o daňové kontrole konstatuje, že jeho pochybnosti o oprávněnosti uplatnění tohoto nákladu do daňově účinných nákladů roku 2015 nebyly původním vyjádřením žalobkyně odstraněny, správce daně proto přistoupil k výzvě k prokázání skutečností č. j. 533752/18/2401-60562-404746, z reakce na niž a z dalšího svého šetření správce daně ověřil, že náklad uplatněný v roce 2015 ve skutečnosti souvisel s plněním, které bylo žalobkyní poskytnuto, dokončeno a vyúčtováno odběrateli již v roce 2014. O veškerých nákladech a výnosech souvisejících s tímto plněním tak mělo být účtováno již v účetním období roku 2014. Na straně 21 této zprávy o daňové kontrole dospívá správce daně k tomuto závěru: „*Jelikož daňovým subjektem nebylo v období roku 2014 o tomto výdaj účtováno, správce daně při respektování zásady věcné a časové souvislosti zdanitelných příjmů a výdajů vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení a v souladu s ustanoveními § 23 odst. 3 písm. c) bod 2. a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů snížil výsledek hospodaření roku 2014 a následně základ daně o částku 2 000 000 Kč.*“ Tento úkon je pak rekapitulován (spolu s dalšími výsledky kontrolního zjištění) v tabulce, včetně jeho promítnutí do výpočtu základu daně.

48. Na podkladě těchto zjištění je nutno konstatovat, že podstata žalobkyní uplatněné dílčí námitky není zřejmá. Ze zprávy o daňové kontrole naopak vyplývá, že k zásadě věcné a časové souvislosti zdanitelných příjmů a výdajů vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení přihlédl již správce daně, přičemž provedl shora popsanou korekci výsledku hospodaření žalobkyně v roce 2014 a následně i základu daně. Text obsažený v napadeném rozhodnutí v odstavci 8 však toliko shrnuje obsah podaného odvolání, tedy vymezuje, co se na podkladě podaného odvolání stalo předmětem přezkumu žalovaného.
49. Žádné pochybení žalovaného, tím spíše tedy ani nezákonnost, proto soud v této části napadeného rozhodnutí neshledal. Pokud by snad žalobkyně mínila tvrdit, že žalovaný nedostál své povinnosti provést přezkum rozhodnutí správce daně A tak, jak vymezuje § 114 daňového řádu (žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zřejmě toliko z „procesní opatrnosti“ uvedl, že při rozhodování o odvolání postupoval zcela v intencích tohoto ustanovení), musela by svou žalobní námitku nezbytně formulovat obsahově i právně jinak. Jelikož to neučinila a soud ani z žádných jiných skutečností nezjistil, že by vskutku měla v úmyslu zacílit svou žalobní námitku tímto jiným směrem, konstatuje ve vší obecnosti, že v napadeném rozhodnutí neshledal žádné porušení ustanovení § 114 daňového řádu. Ani tato žalobní námitka proto není důvodná.
50. Třetí žalobní námitka (poslední uplatněná v první části žaloby) uvádí, že závěry obsažené v odstavci 9 napadeného rozhodnutí jsou v přímém rozporu se svědeckými výpověďmi dodavatelů. Ti podle žalobkyně osvědčili dodávky prací a použití náhradních dílů žalobkyně při opravách, které jsou daňovým nákladem. Tyto svědecké výpovědi nebyly podle žalobkyně nijak vyvráceny.
51. V devátém odstavci napadeného rozhodnutí jsou uvedena tři odvoláním žalobkyně napadená kontrolní zjištění ovlivňující základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014. Jedná se o 1) náklady na montáž tažného zařízení, 2) náklady na pořízení náhradních dílů na automobil a konečně 3) finanční náklady v podobě dluhopisových úroků. Je proto zřejmé, že i v tomto případě žalobkyně svou žalobu zaměřila nesprávně, neboť tento odstavec napadeného rozhodnutí neobsahuje žádné závěry žalovaného. Jelikož pak žalobkyně v žalobě hovoří o svědeckých výpovědích

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

dodavatelů, je zřejmé, že se žalobní námitka netýká nákladu ad 3), protože u něj žádní dodavatelé nepřicházejí v úvahu.

52. Pokud jde o náklad ad a) za montáž tažného zařízení, podává se ze správního spisu, že se jedná o částku 5 702 Kč zaúčtovanou dne 2. 7. 2014 na základě dokladu P 132-14 z téhož dne. Montáž byla provedena dodavatelem V. V.
53. Pokud jde o náklad ad b) za náhradní díly, vyplývá ze správního spisu, že se jedná o částku 18 193 Kč zaúčtovanou ve dnech 3. 11. 2014 a 5. 11. 2014 na základě dokladů č. 20140035 ze dne 26. 9. 2014 (3 503,31 Kč), č. 20140041 ze dne 9. 10. 2014 (6 016,53 Kč) a č. 20140043 ze dne 5. 11. 2014 (8 673 Kč) za náhradní díly dodané dodavatelem společností AROSA Group s. r. o. (dále též: „AROSA“), k nimž ovšem nebyly připojeny dodací listy.
54. V obou případech správce daně shledal porušení § 24 odst. 1 ZDP a zvýšil základ daně o shora specifikované částky, neboť žalobkyně jednak nedoložila, že tažné zařízení bylo namontováno na tvrzené vozidlo RZ X, čímž neprokázala, že se jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období kalendářního roku 2014, jednak nedoložila, že náhradní díly, aniž by tyto byly jakkoli specifikovány (dodací listy tvořící nedílnou součást předmětných faktur nebyly žalobkyní předloženy), byly použity při opravě vozu BMW X5, RZ X, čímž neprokázala, že se jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období kalendářního roku 2014.
55. Ve vztahu k nákladu ad a) byla správcem daně dne 24. 9. 2019 realizována svědecká výpověď dodavatele, pana V. V. Soud se seznámil s protokolem o výslechu tohoto svědka, jenž je součástí správního spisu. Svědek vypověděl, že opravy prováděl maximálně den, dva před vydáním faktury. Montáž nového tažného zařízení byla provedena na vůz BMW X5 tmavé nebo černé barvy. Konstatoval, že si zřejmě spletl datum vystavení dokladu (2. 7. 2014), když samo tažné zařízení mu bylo dodáno až dne 3. 7. 2014.
56. Na základě této rekapitulace obsahu relevantní části svědecké výpovědi pana V. lze konstatovat, že dílčí závěr správce daně i žalovaného (obsažený v odstavci 53 napadeného rozhodnutí), podle něhož svědek nepotvrdil registrační značku vozu, na nějž montoval tažné zařízení, jakož ani jeho přesnou barvu, je správný. Podstatné pro projednávanou věc jsou však i další okolnosti, kterými správce daně odůvodnil své pochybnosti: tažné zařízení nebylo uvedeno v technickém průkazu vozidla, přestože vozidlo se dne 22. 10. 2015 podrobilo pravidelné technické prohlídce a dne 16. 12. 2016 a 24. 1. 2017 evidenční kontrole, nebyla na něm zjištěna žádná odchylka od stavu zapsaného v technickém průkazu. Ke svému odvolání žalobkyně předložila fotografii vozidla BMW X5, RZ X zachycující jeho odtah v červenci 2014, kdy už tedy mělo být tažným zařízením vybaveno, je z ní však patrné, že na něm pevně zabudované tažné zařízení upevněno není. Tyto skutečnosti jsou shrnuty v odstavci 54 napadeného rozhodnutí a žalobkyně je v žalobě žádným způsobem nenapadá, soud je proto považuje za nesporné.
57. Pokud tedy nyní v žalobě uvádí žalobkyně, že závěry žalovaného jsou v přímém rozporu se svědeckou výpovědí dodavatele, nejenže zcela pomíjí, že příslušné závěry žalovaného se opírají i o jiné důkazy (které je třeba hodnotit dle § 8 odst. 1 daňového řádu jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, takže obecně vzato nebývá zcela překvapivé, že skutkové závěry vyvozované z více důkazů nebudou odpovídat jen jednomu z nich, notabene tomu, který odporuje zjištěním plynoucím z dalších provedených důkazů), ale přehlíží, že samotná výpověď svědka V. vskutku není způsobila daňovou účinnost vynaloženého nákladu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

prokázat, neboť svědek nebyl schopen jednoznačně identifikovat vůz, na který tažné zařízení montoval. Žalobkyně sice může namítnout, že je to pro časový odstup mezi tvrzenou realizací instalace tažného zařízení (2. 7. 2014) a provedením výslechu svědka (24. 9. 2019) do značné míry pochopitelné, to však nic nemění na tom, že důkazní břemeno ohledně prokázání daňové účinnosti tohoto nákladu tížilo ji (k tomu srovnej výzvu k prokázání skutečností ze dne 26. 1. 2018, č. j. 51546/18/2401-60562-404746, bod 1. 2. 2), a proto ji stíhají i negativní důsledky toho, že některé důkazy již pro časový odstup od prokazovaných událostí nemohou podat tak přesvědčivá svědectví, jak by žalobkyně potřebovala. Je možno shrnout, že svědecká výpověď svědka V. sama o sobě nemůže vyvrátit zjištění, která správce daně a žalovaný vyvodil z ostatních důkazů. Lze navíc poukázat i na to, že žalobkyně při formulaci žalobní námítky neuvedla žádná konkrétna např. v podobě příslušných pasáží svědkových výpovědí, z nichž dovozuje své tvrzení, že závěry správních orgánů jsou „v přímém rozporu“ s touto svědeckou výpovědí, takže její argumentace je značně vágní (v podstatě jde jen o formulaci nesouhlasu se závěry správních orgánů).

58. Ve vztahu k nákladu ad b) ze správního spisu vyplývá, že správcem daně byly realizovány svědecké výpovědi dvě. V první z nich vypovídal dne 9. 7. 2018 bývalý jednatel společnosti AROSA, pan P. H. Ten uvedl, že s konkrétními osobami od žalobkyně přímo nejednal, jednal s nimi totiž kolega z BMW. K předloženým daňovým dokladům, na nichž nebyla vyplněna osoba odběratele, uvedl, že mu není známo, komu byly náhradní díly dodány, neboť většinou se daňové doklady vystavovaly i s identifikací odběratele. Nebylo mu ani známo, jaké konkrétní náhradní díly byly na tyto daňové doklady dodány, protože po prodeji firmy všechny dodací listy skartovali. Dodací listy, na které je v daňových dokladech odkazováno, však dle jeho názoru byly jistě odběrateli dodány. Náhradní díly byly odběrateli předány vždy s fakturou a dodacím listem, nemohlo to být dříve, protože díly musel do měsíce od dodání zaplatit.
59. K provedení druhé svědecké výpovědi přistoupil správce daně dne 24. 4. 2019 poté, co žalobkyně ve svém odvolání proti vydanému dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 uvedla, že náhradní díly nebyly použity na vozidlo BMW X6, jak původně tvrdila, ale BMW X5, RZ X po havárii tohoto vozu v červnu 2014, přičemž koordinátorem oprav byl Petr K (je ovšem otázka, zda jej lze považovat za „dodavatele“, když žalobkyně ve své žalobě hovoří toliko o svědeckých výpovědích dodavatelů; i v tomto ohledu se zrcadlí nedostatečná konkrétnost žalobních tvrzení). Tento svědek sdělil, že sám žalobkyni doporučil k opravě vozidla společnost AROSA. Nepamatoval si, zda v souvislosti s prováděnou činností pro žalobkyni byly předávány nějaké daňové doklady či jiné podklady. Po předložení jednotlivých daňových dokladů uvedl, že neví, zda se jedná o doklady, které předal žalobkyni s tím, že je to možné. Co bylo žalobkyni dodáno, již nevěděl, řešil náhradní díly. Opravovaný vůz specifikovat registrační značkou nedokázal, barvu odhadl na černou nebo tmavě modrou, ale nebyl si jistý.
60. Na podkladě této stručné rekapitulace relevantní části svědecké výpovědi pana Ke, který měl být koordinátorem opravy vozidla BMW X5, RZ X, a pana H. lze konstatovat, že závěry obsažené v odstavci 64 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný shrnuje své zjištění, že se žalobkyni nepodařilo prokázat daňovou účinnost daného nákladu ve zdaňovacím období kalendářního roku 2014, jsou i ve světle uplatněné žalobní námítky správné.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

61. Stejně jako ve vztahu k nákladu ad a) je nutno poukázat na to, že samotné svědecké výpovědi k prokázání daňové účinnosti tohoto nákladu nemohly postačovat. Svědci ve svých výpovědích neposkytli takové údaje, které by postačovaly k závěru o daňové účinnosti tohoto nákladu. Ani v tomto případě se závěry správce daně i žalovaného neopírají jen o dané svědecké výpovědi, ale i o další důkazy a zjištění. Proti nim žalobkyně nijak nebrojí, a proto je lze považovat za nesporné. Svědek K. si již o opravě daného vozu mnoho nevybavil, svědek H. navíc uvedl, že s ním nejednal nikdo od žalobkyně, neboť se zástupci žalobkyně jednali vždy přímo zástupci BMW. Pokud pak platí, že náhradní díly byly dodávány vždy se souvisejícími doklady, tedy k datům vystavení dokladů, jak vypověděl svědek H., nemůže obstát tvrzení žalobkyně, že k opravě vozu došlo v červnu 2014 (shora bylo konstatováno, že jednotlivé doklady pocházejí ze září, října a listopadu 2014). Je tedy patrné, že nejenže svědecké výpovědi nemohou daňovou účinnost daného nákladu samy zdůvodnit, ale naopak odporují i některým tvrzením samotné žalobkyně. Rovněž v případě tohoto výdaje je to žalobkyně, koho tížilo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání jeho daňové účinnosti (k tomu srovnej výzvu k prokázání skutečností ze dne 26. 1. 2018, č. j. 51546/18/2401-60562-404746, bod 1. 2. 4), a je to tedy ona, na koho dopadají důsledky nedostatečné průkaznosti podaných svědeckých výpovědí.
62. V souhrnu lze konstatovat, že svědecké výpovědi vskutku nebyly vyvráceny, jak tvrdí žalobkyně v žalobě, ale že současně byly nedostatečně konkrétní na to, aby jejich prostřednictvím žalobkyně unesla své důkazní břemeno. Právě kvůli důkaznímu břemenu, které bylo na žalobkyni přeneseno v důsledku výzvy k prokázání skutečností ze dne 26. 1. 2018, č. j. 51546/18/2401-60562-404746, nestojí věc tak, že by to byl žalovaný, respektive správce daně, kdo by byl povinen vyvracet obsah svědeckých výpovědí. Povinností správních orgánů však bylo posoudit jednotlivé důkazy jak jednotlivě, tak v jejich souhrnu a rozhodnout, zda žalobkyně své důkazní břemeno unesla (a tento svůj závěr přezkoumatelně zdůvodnit). S ohledem jednak na nedostatečnost samotných svědeckých výpovědí, jednak na zjištění plynoucí z dalších důkazů a zjištění správce daně a žalovaného, nelze přitakat žalobkyni, že závěry správních orgánů jsou v rozporu se svědeckými výpověďmi, které dodávky prací a použití náhradních dílů, jež jsou daňově účinným nákladem žalobkyně, osvědčily. Nad rámec uvedeného možno dodat, že aby žalobkyně unesla své důkazní břemeno, musela by navíc daňovou účinnost příslušných nákladů *prokázat*. *Osvědčení* určitých tvrzení (které znamená nižší míru podaného důkazu), o němž žalobkyně v žalobě hovoří, by tak k unesení důkazního břemene v zásadě stejně nepostačovalo.
63. Prvou část žaloby shrnula žalobkyně tak, že žalovaný nerespektoval základní zásady daňového řízení, nepřihlédl ke všem zjištěním, neposoudil je ve vzájemné souvislosti, nevyvrátil ani nedokázal nepravdivost tvrzení žalobkyně a výsledný doměrek není správně stanovenou daní. Tyto jen shrnující úvahy žalobkyně však nejsou spojeny s žádnou skutkovou argumentací a nelze je považovat ani za konkrétní právní argumentaci (např. není jasné, jaké zásady daňového řízení má žalobkyně na mysli). Soud tedy jen dodává, že v práci správce daně ani žalovaného neshledal deficiency, které by svědčily o nerespektování základních zásad daňového řízení. Ostatní závěrečná shrnutí byla vypořádána v rámci jednotlivých námitek.
64. Druhá část žaloby mířící do výroku II. napadeného rozhodnutí obsahuje celkem čtyři dílčí žalobní námítka. I ty budou soudem vypořádány v tom pořadí, ve kterém byly žalobkyní uplatněny.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

65. Prvá z nich míří na odstavec 13 napadeného rozhodnutí, který dle žalobkyně obsahuje zdůvodnění, že žalovaný nepřihlédl k časovému rozlišení nákladů mezi roky 2014 a 2015, protože to nebylo v souvisejících odvoláních požadováno. V uvedeném je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, protože nelze identifikovat položku ve výši 2 314 881 Kč. Taková částka se v kontrolní zprávě nenachází a nelze k ní dojít ani součty jiných položek.
66. Odstavec 13 napadeného rozhodnutí zní: *„Předmětem odvolání je pouze navýšení základu daně ZO 2015 o Kč 664.017,- (Kč 521.739,-; Kč 142.278,-). Přestože odvolatel požaduje zrušení odvoláním napadeného dodatečného platebního výměru v plné výši (navýšení základu daně o Kč 2.957.347,-), ke kontrolním zjištěním ve výši Kč 2.293.330,- (Kč 2.314.881,-; Kč - 7.000,- Kč - 14.551,-) se v odvolání nevyjadřuje. Z tohoto důvodu vyjádření ke kontrolním zjištěním ovlivňujícím základ daně ZO 2015 v souhrnné výši Kč 2.293.330,- není obsahem předmětného rozhodnutí odvolacího orgánu.“*
67. K této námitce je třeba předeslat, že, obdobně jako tomu bylo u druhé žalobní námitky první části žaloby, je jí napadáno toliko vymezení podaného odvolání, resp. určení těch navýšení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2015, jež žalobkyně napadla, a těch, která svým odvoláním naopak nenapadla. Tato část odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy neobsahuje žádné právní závěry žalovaného.
68. Nepřezkoumatelnost je závažnou vadou správního rozhodnutí, která, jak už vyplývá z jejího označení, brání tomu, aby takové rozhodnutí mohlo být po věcné stránce přezkoumáno soudem. Tato vada se vyskytuje ve dvou obecných formách, jež vyplývají z § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a sice nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí bude dána např. tehdy, nebude-li z něj vůbec možno zjistit, jak správní orgán rozhodl, ať už pro úplnou absenci výroku nebo jeho vnitřní rozpornost (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 127/2002-28), případně zásadní nesrozumitelností odůvodnění (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24). I přes určité vady, jimiž je rozhodnutí zatíženo, se však o nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost jednat nebude tehdy, je-li nedostatky možno odstranit výkladem rozhodnutí jako celku, a to v kontextu proběhlého řízení, obsahu správního spisu a podání účastníků (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006-72). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je způsobena především nedostatkem skutkových důvodů rozhodnutí, např. pokud se správní orgán nezabýval všemi relevantními okolnostmi věci (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75), není-li zřejmé, z jakých skutkových závěrů žalovaný vycházel, z jakých podkladů učinil své skutkové závěry a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak vzniká zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (i implicitně) reagovat. Přehlédnout nicméně nelze fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).
69. Z nyní projednávané žaloby se podává, že žalobkyně má zřejmě na mysli nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost, když namítá, že určitá položka (2 314 881 Kč), která je uvedena ve 13. odstavci coby určité navýšení základu daně,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ke kterému dospěl správce daně ve svém rozhodnutí B, nebyla napadena odvoláním, ačkoliv tuto částku nelze dohledat ve zprávě o daňové kontrole ani se jí dopočítat součtem jiných položek.

70. Soud však dospěl k závěru, že s touto námitkou nelze souhlasit.
71. Především je třeba konstatovat, že každá myslitelná vada správního rozhodnutí ještě nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Nepřezkoumatelnost lze na základě shora uvedených judikatorních závěrů hodnotit již jako závažnou vadu správního rozhodnutí, která brání jeho přezkumu. Už z toho je patrné, že přístup k vadám správního rozhodnutí musí být nuancovanější. Teorie správního práva liší mezi různými typy vad: rozlišuje tak správní rozhodnutí formálně vadná, věcně nesprávná, protiprávní a nulitní (srov. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*, 4. vyd. Wolter Kluwer, 2019, str. 127-129; jiní autoři mohou používat jiná názvosloví, ale samotné rozlišení provádějí obdobně, např. KOPECKÝ, M. *Správní právo. Obecná část*. 1. vyd. C. H. Beck, 2019, str. 177-181, případně FRUMAROVÁ, K. a kol. *Správní právo procesní*. 1. vyd. C. H. BECK, 2021, str. 290-300). V zásadě lze ale zřejmě uzavřít, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí nemůže způsobit toliko formální vada napadeného rozhodnutí způsobená tzv. zřejmými nesprávnostmi ve smyslu § 70 správního řádu, resp. § 104 daňového řádu. Citovaná ustanovení upravují postup při opravách zřejmých nesprávností způsobených chybou v psaní či počtech. Je to právě kvalita těchto nesprávností vyjádřená adjektivem „zřejmý“, z níž vyplývá, že o těchto vadách nebude pochyb, budou jednoduše na první pohled patrné. Pokud by naopak byla vada natolik závažná, že by již nebylo možno rekonstruovat úvahy, které jsou do výroku či odůvodnění správního rozhodnutí vtěleny, nebylo by možno institut opravného rozhodnutí podle § 104 odst. 1 daňového řádu využít. I podle ustálené judikatury správních soudů slouží oprava zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 104 daňového řádu nejen k odstraňování méně významných pochybení v podobě překlepů a zkomolenin ve vydaných rozhodnutích, opravy dat a rodných čísel, ale také k opravě početních chyb (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2005, č. j. 10 Ca 202/2004-80, č. 1183/2007 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 42/2007-142). Zjevná početní chyba, byť obsažená ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí tudíž není důvodem k jeho zrušení soudem, neboť nemá za následek nepřezkoumatelnost daného výroku a lze ji opravit cestou opravného rozhodnutí podle § 104 daňového řádu.
72. V poměrech projednávaného případu míří podle názoru Krajského soudu v Plzni tato dílčí žalobní námitka právě maximálně jen na prostou početní chybu obsaženou navíc nikoli ve výroku napadeného rozhodnutí, ale pouze v jeho odůvodnění, a to v té jeho části, která dokonce vůbec neobsahuje žádné právní závěry či úvahy žalovaného. Odstavec 13 napadeného rozhodnutí slouží jako rekapitulační, ve snaze zpřehlednit následující, již podstatné pasáže odůvodnění, a přitom jen shrnuje, která konkrétní kontrolní zjištění (resp. z nich plynoucí zvýšení základu daně) byla napadena odvoláním a která nikoli.
73. Žalobkyně ostatně ani sama netvrdí, že by jí vytýkaná početní vada byla na úkor vypořádání jejích odvolacích námitek, že by v jejím důsledku nerozuměla důvodům, pro které bylo její odvolání zamítnuto. Naopak, žalobkyně s těmito důvody v dalším obsahu žaloby věcně polemizuje, což by při nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nebylo možné.
74. Přihlédne-li pak soud k vysvětlení výpočtu dané částky, které žalovaný předložil ve svém

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

vyjádření k žalobě, tj. že se jedná o rozdíl mezi částkou, která byla doměřena správcem daně (2 957 347 Kč), a částkou, která byla předmětem odvolání (664 017 Kč) se zahrnutím „minusových položek“ ve výši 7 000 Kč a 14 551 Kč, resp. tedy -7 000 Kč a -14 551 Kč, o které byl snížen základ daně, a bylo tedy je třeba při zpětném přepočtu pro účely výše částky, která je předmětem odvolání, přičíst postupem $2\,957\,347 - 664\,017 = 2\,293\,330$; $2\,293\,330 + 7\,000 + 14\,551 = 2\,314\,881$, je zjevné, že se v daném případě nejednalo ani o vlastní chybu v počtech, ale jen o dílčí nepřehlednost daného výpočtu, který nebyl v napadeném rozhodnutí jednoznačně patrný.

75. Proto soud dospěl k závěru, že první žalobní námitka druhé části žaloby není důvodná.
76. Druhá dílčí žalobní námitka míří do odstavce 14 A napadeného rozhodnutí. Podle žalobkyně trvá žalovaný na názoru, který je v rozporu s výslechem svědků, manželů R., kteří osvědčili, že půjčka byla poskytnuta bezúročně. Žalovaný nepravdivost výpovědi neprokázal, a proto je doměření neexistujícího výnosu nezákonné.
77. Odstavec 14 napadeného rozhodnutí v části A uvádí: *„Odvoláním napadená kontrolní zjištění ovlivňující základ daně ZO 2015: A. Kč 521.739,- (výnosový úrok z půjčky poskytnuté manželům R.). Dle správce daně byl postup daňového subjektu v rozporu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 v návaznosti na porušení § 18 odst. 1 ZDP, neboť tímto postupem došlo k neoprávněnému snížení základu daně ZO 2015, jestliže o výnosech v podobě úroku vztahujícího se ke Smlouvě o půjčce č. 20141030 ze dne 28. 11. 2014 odvolatel neúčtoval. Odvolatel neprokázal, že došlo ke změně písemně sjednaných smluvních podmínek formou ústního dodatku, a to konkrétně, že změna splatnosti zapůjčené částky (předčasné vrácení zapůjčených finančních prostředků) ovlivnila, že písemně sjednaná úročená půjčka (jednorázový smluvní úrok ve výši 15% z poskytnuté částky) byla změněna na půjčku bezúročnou.“*
78. Je patrné, že i tato dílčí žalobní námitka je prostřednictvím odkazu na odstavec 14 napadeného rozhodnutí nesprávně zaměřena toliko do rekapitulační části napadeného rozhodnutí. Ze shora uvedené citace je patrné, že v tomto odstavci žalovaný toliko opakuje kontrolní zjištění správce daně, která jej následně vedla k příslušnému navýšení základu daně. Na tuto část pak navazuje odstavec 18 napadeného rozhodnutí, který shrnuje podstatu relevantní části odvolání žalobkyně. Ta totiž tvrdila, že oprávněně neúčtovala o úrocích plynoucích ze smlouvy o půjčce ze dne 28. 11. 2014, neboť ta byla bezúročná.
79. Soud z napadeného rozhodnutí zjistil, že správní orgány při řešení této otázky vyšly ze znění smlouvy o půjčce č. 20141030 ze dne 28. 11. 2014, jejímž předmětem bylo zapůjčení finančních prostředků manželům R. až do výše 5 000 000 Kč, přičemž manželé R. se zavázali poskytnutou půjčku vrátit nejpozději do 30. 10. 2015; dlužníkům měly být finanční prostředky poskytnuty podle možností věřitele, převodem nebo hotově. V bodu 4.1 této smlouvy si strany ujednaly jednorázový úrok ve výši 15 % z poskytnuté částky. Smlouva mohla být dle bodu 7.1 měněna jen písemně se shodnými projevy vůle obou smluvních stran na téže listině. Dále správní orgány přihlédly ke zjištěním plynoucím z účetnictví žalobkyně, z něhož plyne, že dlužníkům byly poskytnuty finanční prostředky ve výši 3 000 000 Kč do 31. 12. 2014 a další finanční prostředky ve výši 1 000 000 Kč pak vyplaceny v hotovosti ve splátkách po 230 000 Kč dne 31. 1. 2015, 220 000 Kč dne 28. 2. 2015, 250 000 Kč dne 31. 3. 2015, 200 000 Kč dne 30. 4. 2015 a 100 000 Kč dne 31. 5. 2015. Dne 11. 6. 2015 byly na účet žalobkyně připsány finanční prostředky ve výši 4 000 000 Kč zaúčtované jako vratka provedená dlužníkem na základě smlouvy o půjčce. Tyto skutečnosti nijak žalobkyně nenapadá, a soud je proto považuje za nesporné.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

80. Spor mezi žalobkyní a žalovaným však zakládá otázka, zda manželé R. vrácená částka 4 000 000 Kč byla vrácením zapůjčené jistiny bez úroku, nebo zda se jednalo o vrácení jistiny a sjednaného úroku ve výši 15 %, o kterém ale žalobkyně neúčtovala. Správce daně v této souvislosti adresoval žalobkyni výzvu k prokázání skutečnosti ze dne 19. 4. 2018, č. j. 524824/18/2401-60562-404746, v níž uvedl, že při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014 detekoval, že na základě dané smlouvy byla poskytnuta manželům R. celkem částka ve výši 3 000 000 Kč, ale nebyl detekován sjednaný úrok ve výši 15 %, tj. 450 000 Kč. Vznikly mu proto pochybnosti o správnosti výše zaúčtovaných výnosů.
81. Ze správního spisu se podává, že žalobkyně na tuto výzvu reagovala vyjádřením ze dne 2. 5. 2018, v němž uvedla, že kromě částky 3 000 000 Kč v roce 2014 zapůjčila manželům R. ještě pokladnou ve splátkách v průběhu roku 2015 částku ve výši 1 000 000 Kč. Manželé R. pak celý dluh ve výši 4 000 000 Kč vrátili bankovním převodem ve výši 4 000 000 Kč dne 11. 6. 2015, a to na výzvu žalobkyně, která prostředky potřebovala na jiné účely. Součástí ústní domluvy o rychlém vrácení celé poskytnuté částky bylo odpuštění úroku. Žalobkyni tak v souvislosti s půjčkou žádný výnos nevznikl, a proto o něm nebylo třeba ani účtovat. Ostatně, i kdyby výnos z této smlouvy nastal, musela by o něm žalobkyně účtovat až v roce 2015, neboť úrok měl být splatný až se splátkou jistiny dne 30. 10. 2015.
82. Podstata žalobní námitky tkví v tom, že svědecké výpovědi manželů R. měly prokázat bezúročnost poskytnuté půjčky.
83. Svědecká výpověď M. R. se uskutečnila u správce daně dne 6. 6. 2018. Svědek nejprve sám uvedl, že půjčené prostředky vrátili, po jejich vrácení došlo ke zrušení zástavy, která půjčku zajišťovala. Na doplňující dotazy pak odpověděl, že ke smlouvě nebyl sjednán žádný dodatek. Na dotaz, kolik ze smlouvy bylo nakonec čerpáno prostředků, když umožňovala půjčku až do výše 5 000 000 Kč, uvedl svědek, že to bylo zhruba kolem 3,5 milionů korun, přesně si již nepamatuje, 3 miliony přišly na účet, zbytek byl předán v hotovosti. Na dotaz směřující ke sjednanému úroku svědek odpověděl, že vraceli 4 miliony, dodržovali stanovený návrh smlouvy obsahující úrok ve výši 15 %. Na dotaz, kdy a v jaké výši měl být úrok zaplacen, svědek odpověděl, že to už opravdu neví, asi byl zaplacen tou splátkou. Drželi se dohody, nic jiného nevymýšleli. Na dotaz, kdy a v jaké výši byl úrok žalobkyni zaplacen, uvedl svědek, že společně se splátkou, splatili tehdy 4 000 000 Kč, přesnou výši úroku si ale nepamatuje. Na dotaz, proč došlo k předčasnému splacení půjčky, uvedl svědek, že to bylo proto, že zrovna měli s manželkou peníze. Doklad o předání částky asi 500 000 Kč v hotovosti již nemá. Na dotaz zástupce žalobkyně, že v účetnictví žalobkyně je obsaženo bezhotovostní předání částky 3 000 000 Kč v roce 2014 a dále v roce 2015 čerpání částky 1 000 000 Kč v několika hotovostních splátkách, přičemž ale příslušné doklady nejsou podepsány dlužníkem (manželé R.), zda si je tedy svědek jistý, že součástí vratky 4 000 000 Kč je i úrok, odpověděl svědek, že si myslí, že ano. Na další dotaz, zda si je opravdu jistý, že v roce 2015 nepřijal částku 1 000 000 Kč v několika splátkách, odpověděl svědek, že si myslí, že skutečně nepřijal. Na dotaz, z jakého důvodu tedy sepisovali dohodu o narovnání, když půjčenou částku vrátil včetně úroku, takže dohoda o narovnání neměla smysl, uvedl svědek, že to bylo na základě dohody s panem P.
84. Téhož dne, tj. 6. 6. 2018, se uskutečnil i svědecký výslech paní E. R. Ta ve volné výpovědi konstatovala, že vše zařizoval manžel, ona o věci neví vůbec nic, vše šlo kolem ní. Na doplňující dotazy pak odpověděla, že smlouvu o půjčce sice podepsala, ale o věci nic neví.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Ve stejném duchu odpověděla na všechny další dotazy: sama žádné prostředky nepřijala, o splacení nic neví.

85. Na podkladě rekapitulace obsahu svědeckých výpovědí manželů R. je nutno uzavřít, že žalobkyni není možno přisvědčit v jejím názoru, že by manželé R. ve svých výpovědích „osvědčili“, že poskytnutá půjčka byla bezúročná. Paní E. R. nebyla schopna vypovědět o předmětu půjčky vůbec nic kromě toho, že smlouvu podepsala. Pan M. R. pak po celou dobu výslechu tvrdil, že půjčka byla úročena a že ji včetně úroku také splatili. Popřel, že by manželé R. přijali nějaká finanční plnění v roce 2015 v podobě hotovostně poskytnutých částek činících v souhrnu 1 000 000 Kč. Popřel také skutkovou verzi žalobkyně, z jakého důvodu došlo k předčasnému splacení půjčky: žalobkyně tvrdila, že se tak stalo proto, že finanční prostředky potřebovala dříve na jiné projekty, pan R. uvedl, že částku vrátili, protože na to měli s manželkou prostředky.
86. Závěry žalovaného tedy nejsou v rozporu s výsledky svědeckých výpovědí manželů R.
87. Třetí dílčí žalobní námitka v druhé části žaloby míří do odstavce 14 B napadeného rozhodnutí. V něm vyvozené závěry jsou dle žalobkyně v přímém rozporu se svědeckými výpověďmi dodavatelů. Ti osvědčili dodávky prací a použití náhradních dílů žalobkyně při opravách, které jsou daňovým nákladem. Tyto svědecké výpovědi nebyly vyvráceny.
88. V odstavci 14 napadeného rozhodnutí se v části B uvádí: „*Odvoláním napadená kontrolní zjištění ovlivňující základ daně ZO 2015: B: 142.278,- (účet 511.00), zaúčtováno na základě dokladů č. 20150001 ze dne 2. 2. 2015 Kč 53.877,59 (náhradní díly dle dodacího listu č. 2015DL001 dodané dodavatelem, AROSA Group s.r.o., DIČ: CZ29164222) a č. 150100006 ze dne 2. 3. 2015 Kč 88.400,- (provedení kompletního vnějšího laku na vozidle BMW X5 dodavatelem, Autolakovna Milan Kubát, DIČ: CZ6109140411). Správce daně ve smyslu ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) bod 2 ZDP, při porušení ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, zvýšil základ daně ZO 2015 o částku Kč 142.278,-, jestliže daňový subjekt nedostal své důkazní povinnosti, neboť nedoložil, že náhradní díly, zakoupené dne 2. 2. 2015 byly použity při opravě vozu BMW X5, RZ: X a že dne 2. 3. 2015 na tomto vozidle bylo zajištěno provedení kompletního vnějšího laku a neprokázal tak, že se jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ZO 2015.*“
89. Opět, i na tomto místě lze tedy konstatovat, že žalobkyně napadá nesprávně část napadeného rozhodnutí, která neobsahuje vůbec žádné úvahy ani argumenty žalované, ale shrnuje zjištění správce daně, která jsou rozporována v odvolání žalobkyně.
90. Soud v této souvislosti považuje za užitečné zrekapitulovat obsah napadeného rozhodnutí v odstavcích 85-88, neboť v nich zachycené skutkové okolnosti případu žalobkyně nezpochybnuje, a lze je proto považovat za nesporné. Následně se soud bude věnovat otázce klíčové pro rozhodnutí o této dílčí žalobní námitce, totiž zda skutečně svědecké výpovědi dodavatelů osvědčily realizaci oprav a použití náhradních dílů při opravách, které jsou daňovým nákladem žalobkyně.
91. V napadeném rozhodnutí se uvádí: „*[85] V průběhu daňového řízení odvolatel uvedl, že předmětné náklady se vztahují k opravě vozu BMX X5 RZ: X a že vozidlo bylo z důvodu havárií opakovaně opravováno (zásadní havárie byla dne 23. 6. 2014, se kterou souvisela spotřeba náhradních dílů ze dne 2. 2. 2015 a provedení kompletního vnějšího laku ze dne 2. 3. 2015 - doklady byly dodavatelům náhradních dílů a prací vystaveny opožděně). Dle záznamů v knize jízd bylo předmětné vozidlo daňovým subjektem používáno do 18. 11. 2014, kdy došlo ke druhé havárii vozidla a totální škodě na vozidle (pojišťovna již nevyplatila žádné pojistné*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

plnění) - viz podání ze dne 8. 2. 2018 (č. j. 112459/18) a ze dne 23. 2. 2018 (č. j. 160238/18). [86] Správce daně zjistil, že registrační značky předmětného vozu byly ode dne 8. 12. 2014 uloženy v depozitu a k datu 30. 5. 2015 bylo vozidlo prodáno. Dle smlouvy o koupi ojetého motorového vozidla se jedná o automobil použitý, opotřebený úměrně stáří, bouraný a nepojízdný (kupní cena prodaného vozidla bez registrační značky činila Kč 124.590,91 bez DPH). [87] Výzvou č. j. 533752/18/2401-60562-404746 ze dne 23. 4. 2018 (dále jen „Výzva 3“) vyzval správce daně odvolatele k prokázání skutečnosti, že částka Kč 142.278,- byla oprávněně uplatněna jako daňově účinný náklad ZO 2015 v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP, jestliže z dokladů č. 20150001 ze dne 2. 2. 2015 a č. 15010006 ze dne 2. 3. 2015 není zřejmé, k opravě jakého vozidla se náhradní díly a kompletní provedení vnějšího laku vztahovaly. Správce daně s ohledem na zjištění vztahující se k předmětnému vozu (technický stav po havárii v listopadu 2014; uložení registrační značky v depozitu dne 8. 12. 2014; využití vozu odvolatelem dle knihy jízd pouze do 18. 11. 2014; technický stav vozu při prodeji dne 30. 5. 2015) vyhodnotil tvrzení o provádění oprav předmětného vozu na základě dokladů z roku 2015 jako neprůkazné. [88] V reakci na Výzvu 3 (č. j. 627202/18 ze dne 16. 5. 2018; č. j. 630368/18 ze dne 18. 5. 2018) odvolatel uvedl, že dodavatelé, AROSA Group s.r.o. a Autolakovna Milan Kubát, vystavili doklady až v roce 2015, přestože práce byly provedeny již v létě 2014 a pro prokázání tvrzeného stavu navrhl provedení svědeckých výpovědí M. K., P. H. (jednatel AROSA Group s.r.o.) a P. K. (koordinátor oprav).“

92. V souvislosti s těmito náklady byli správcem daně slyšeni svědci H., K. a K. O svědeckých výpovědích dvou z nich již byla v tomto rozsudku řeč. Svědek H. byl správcem daně slyšen dne 9. 7. 2018 coby v rozhodné době zmocněný zástupce společnosti AROSA. Lze připomenout, že tento svědek vypověděl, že náhradní díly vždy odběrateli dodával spolu s fakturou, nemohlo to být dříve, protože díly musel do měsíce od dodání zaplatit.
93. Soud v této souvislosti dodává, že pokud svědek tvrdil, že vždy dodával náhradní díly odběrateli spolu s fakturou, pak tím nejsou nijak rozptýleny pochybnosti správce daně pramenící z toho, že v únoru 2015 hradila žalobkyně za náhradní díly na vozidlo, jehož registrační značky se od 8. 12. 2014 nacházely v depozitu po té, co bylo 18. 11. 2014 havarováno a poškozeno tak, že havárie byla pojišťovnou vyhodnocena jako totální škoda. Svědecká výpověď také nepotvrdila tvrzení žalobkyně, že předmětné práce byly provedeny již v roce 2014, ale fakturovány pochybením dodavatele až v roce následujícím.
94. Svědek M. K., dodavatel prací (lakování vozidla) byl správcem daně slyšen také dne 9. 7. 2018. K jím vydanému dokladu č. 150100006 ze dne 2. 3. 2015 sdělil, že jím byla zákazníkovi poskytnuta práce a materiál na celém autě. Práce byly provedeny zhruba 14 dní před vydáním faktury, tedy v únoru 2015.
95. Soud k tomu dodává, že ani tímto výsledkem nemohly být jakkoli rozptýleny pochybnosti správce daně pramenící z toho, že v únoru 2015 byl na vozidle (které svědek ani nijak neidentifikoval) žalobkyně provedeny práce spočívající v provedení kompletního vnějšího laku, přestože jde o vozidlo, jehož registrační značky se od 8. 12. 2014 nacházely v depozitu po té, co bylo 18. 11. 2014 havarováno a poškozeno tak, že havárie byla vyhodnocena jako totální škoda. Svědecká výpověď také nepotvrdila tvrzení žalobkyně, že předmětné práce byly provedeny již v roce 2014, ale fakturovány pochybením dodavatele až v roce následujícím.
96. Svědek P. K. byl správcem daně slyšen 24. 9. 2019 a stručný obsah jeho výpovědi byl rekapitulován již shora. Lze konstatovat, že svědek potvrdil, že náhradní díly byly využity k opravě vozu BMW X5, kterou řešil s panem P., vůz rozpoznal na předložených

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

fotografiích. Kdo a kdy přebíral náhradní díly, si už svědek nepamatoval. Nebyl schopen ani specifikovat, kdy byl na vozidle proveden lak.

97. Na podkladě těchto zjištění plynoucích přímo z protokolů o výpovědích daných svědků soud konstatuje, že žalobkyni nelze přisvědčit, že by svědecké výpovědi dodavatelů postačily k unesení důkazního břemene přeneseného na ni citovanou výzvou k prokázání skutečností. Závěry žalovaného obsažené v odstavci 93 napadeného rozhodnutí jsou správné. Nebylo prokázáno žalobkynino tvrzení o tom, že předmětné práce (kompletní provedení laku vozu BMW X5, RZ X) dodávky náhradních dílů byly realizovány již v roce 2014, ale fakturovány až v roce 2015.
98. Ani tuto žalobní námitku nelze hodnotit jako důvodnou.
99. Poslední, čtvrtá dílčí žalobní námitka obsažená v druhé části žaloby, je pak obdobou první dílčí žalobní námitky obsažené v první části žaloby. I v ní totiž žalobkyně tvrdí, že z odst. 4 napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný své rozhodnutí opřel o porušení zákona o účetnictví, které však podléhá samostatnému přezkumu. Ten však dopadl ve prospěch žalobkyně, což by měl žalovaný respektovat. Jednání o nesprávně vedeném účetnictví za rok 2014 navíc nebylo vůbec vedeno. Pokud není zákonným způsobem a na základě řádného správního aktu prokázáno, že účetnictví je nesprávné, je bez dalšího považováno za správné a žalovaný je povinen to respektovat. Jeho vlastní postup k sestavení jiné rozvahy se záměrem doměřit daň vyloučením úroků z dluhopisů je nezákonným postupem a platební výměr na dodatečně stanovenou daň je nesprávný.
100. Jelikož je tato námitka obsahově zcela stejná jako námitka již v tomto rozsudku vypořádaná, odkazuje soud na příslušnou část tohoto rozsudku shora.

Závěr a náklady řízení

101. Soud dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, není důvodná, proto výrokem I. tohoto rozsudku žalobu zamítl.
102. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.“* Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalovaný, neboť žaloba byla soudem zamítnuta. Žalovaný je nicméně správním orgánem, který podle příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu nemá právo na náhradu těch nákladů, které nepřevyšují náklady spojené s výkonem jeho běžné úřední činnosti. Soud nezjistil, že by nějaké takové náklady žalovaný v souvislosti s probíhajícím řízením vynaložil. Proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Plzeň 22. března 2023

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.