



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Jana Jiráka a Petra Pospíšila v právní věci

žalobkyně: **GRAND CLASS služby, s. r. o.**
sídlem Drobného 308/40, 602 00 Brno
zastoupená advokátkou JUDr. Gabrielou Dudášovou
sídlem Nekázanka 8, 110 00 Praha 1

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 9. 2022, č. j. 35884/22/5200-11432-700681, a ze dne 20. 9. 2023, č. j. 30990/23/5200-11432-700681

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda si žalobkyně mohla ve zdaňovacích obdobích 2015-2019 uplatnit jako daňově účinný výdaj úroky z úvěru poskytnutého korporací Fio banka, a. s. (dále „Fio banka“), která byla v té době jediným společníkem žalobkyně na základě dříve

uzavřené smlouvy o zajišťovacím převodu obchodního podílu. Soud dospěl k závěru, že žalobkyně a Fio banka byly v dané době spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), a že žalobkyně nesplnila podmínky § 25 odst. 1 písm. w) ZDP pro uplatnění tohoto výdaje.

2. Dne 23. 5. 2011 uzavřela žalobkyně (tehdy pod firmou BZUS spol. s r. o.) jako dlužník s Fio bankou jako věřitelem smlouvu o úvěru, na jejímž základě se Fio banka zavázala poskytnout žalobkyni úvěr ve výši 82 851 065 Kč. Poskytnutí úvěru bylo podmíněno mimo jiné tím, že jediný tehdejší společník žalobkyně (organizační jednotka občanského sdružení Liga mladých podnikatelů GRANDE, středisko LMP) uzavře s Fio bankou smlouvu o zajišťovacím převodu celého svého podílu na Fio banku. K uzavření této smlouvy a k převodu obchodního podílu došlo téhož dne.
3. Dne 23. 6. 2019 podala žalobkyně k Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj („správce daně“) dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017. V nich nově zahrнула do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů úroky z úvěru poskytnutého Fio bankou. Dne 1. 7. 2019 podala žalobkyně řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 a dne 2. 7. 2020 za zdaňovací období roku 2019, v nichž rovněž uplatnila uvedené úroky. Po provedených daňových kontrolách dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně a věřitel jsou spojené osoby a že žalobkyně uplatnila úroky z úvěru v rozporu s § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Dodatečnými platebními výměry pak správce daně žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období let 2015-2017 ve výši 0 Kč a platebními výměry jí vyměřil daň za zdaňovací období roku 2018 vyšší oproti daňovému přiznání o 1 856 110 Kč a za zdaňovací období roku 2019 vyšší oproti daňovému přiznání o 2 316 290 Kč.
4. Proti rozhodnutím správce daně podala žalobkyně odvolání. V průběhu odvolacího řízení žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání za rok 2017 z důvodu opravy daňových odpisů majetku vyřazeného prodejem (parkoviště). Žalovaný toto podání posoudil jako součást odvolací argumentace. Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům a proti platebnímu výměru za rok 2018 zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 9. 2022, č. j. 35884/22/5200-11432-700681. Odvolání proti platebnímu výměru za rok 2019 zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 9. 2023, č. j. 30990/23/5200-11432-700681.

II. Obsah žalob

5. Proti rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně žalobami. Úvodem tvrdila, že opakovaně navrhovala, aby byla všechna řízení za zdaňovací období let 2015 až 2021 projednána současně, neboť se jedná o skutkově a právně totožné případy, avšak správce daně ani žalovaný tyto návrhy nerefletoval. Tato řízení tak byla pro žalobkyni administrativně a časově náročná, neboť se musela opětovně vyjadřovat k totožnému skutkovému a právnímu stavu. To se přitom dělo i v době pandemie COVID-19, ačkoliv žalobkyně je dceřinou společností zdravotnického zařízení.
6. Žalobkyně předložila nespočetné důkazy na podporu svých tvrzení, že nebyla spojenou osobou s Fio bankou a že úroky z úvěru zahrнула do daňově účinných nákladů po právu. Správce daně a žalovaný však předkládané důkazy buď vůbec nehodnotili, nebo je hodnotili nesprávně a tendenčně. Žalobkyně proto trvá na provedení všech navržených důkazů v řízení před soudem. Zbývající část žalob pak spočívala v tom, že žalobkyně pod body 1 až 50 (resp. 1 až 49) vyjmenovala rozličné skutečnosti, stanoviska, rozhodnutí soudů, listinné

důkazy a tvrzení, k nimž v některých případech přičinila komentář. Tato část žalob nemá žádnou logickou strukturu či posloupnost, argumentace se různě opakuje, a soud se ji proto pokusil shrnout následovně.

7. Žalobkyně odkázala na svá přechozí vyjádření ke smlouvě o převodu obchodního podílu s tím, že správce daně postupoval vadně, pokud si na jedné straně vyžádal úvěrovou dokumentaci, ale na druhé straně nečinil dotaz na Fio banku ohledně existence vztahu spojených osob. Z dohody o ukončení smlouvy o převodu obchodního podílu vyplývá, že byl obnoven stav před uzavřením smlouvy o převodu obchodního podílu s účinky *ex tunc*.
8. Žalobkyně zdůraznila, že správce daně je povinen posuzovat reálný stav a nikoliv stav formální (*substance over form*). V daném případě se přitom nejednalo o umělé ani účelové propojení, nýbrž o standardní úvěrový vztah za standardních podmínek mezi subjekty, které mezi sebou nemají žádné další obchodní vztahy ani personální propojení. Fio banka nikdy nevlastnila obchodní podíl na žalobkyni, nevykonávala reálně hlasovací práva a nezasahovala do podnikání žalobkyně. S odkazem na článek s názvem „Několik poznámek k zajištění převodem práva“ ze systému ASPI žalobkyně tvrdila, že Fio banka ani vlastnické právo k podílu ze zákona nabýt nemohla, přičemž žalobkyně po celou dobu odpisovala veškerý movitý i nemovitý majetek, což správce daně ani žalovaný nerozporovali. Fio banka nebyla příjemcem podílu na zisku ani se nepodílela na ztrátě a žalobkyně nebyla součástí konsolidace s Fio bankou. Žalobkyně a Fio banka nenaplňují ani definici jinak spojených osob a správní orgány neuvedly žádné jiné trvalé vazby mezi žalobcem a Fio bankou, které by nasvědčovaly spojeným osobám.
9. Dle žalobkyně i Česká národní banka („ČNB“) jako regulátor bankovního trhu ve svém stanovisku vyhodnotila, že v případě zajišťovacího převodu vlastnického práva k obchodnímu podílu Fio banka tento podíl reálně nevlastnila a ani ze zákona nemohla. Správce daně i žalovaný jsou povinni respektovat tento závěr stejně jako zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, a evropské právní předpisy CRR a IFRS.
10. Účetní závěrky, výroční zprávy (včetně zpráv o propojených osobách) a zprávy auditorů Fio banky za období 2015 až 2019 dle žalobkyně prokazují, že Fio banka nevlastnila ani právně ani ekonomicky ani pro účely správy daní podíl na základním kapitálu nebo kapitálu žalobce. Fio banka je přitom povinna dodržovat právní předpisy včetně § 11 vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví; v příloze účetní závěrky za rok 2019 však nebyla uvedena žalobkyně jako subjekt, ve kterém má Fio banka rozhodující vliv. Prohlášení Fio banky ze dne 18. 9. 2020 zcela vylučuje, že by žalobkyně a Fio banka byly spojenými osobami.
11. Dle žalobkyně nelze ohledně spojených osob dovozovat ničeho ani z úvěrové smlouvy a jejích příloh, neboť se jedná o standardní ujednání úvěrových smluv; k tomu navrhla provést důkaz stanoviskem Fio banky. Naopak čl. V odst. 6 úvěrové smlouvy potvrzuje, že k reálnému převodu vlastnického práva k obchodnímu podílu nedošlo. Pokud jde o notářské zápisy z roku 2012 a 2015, pak se jednalo o naplnění čistě formálních náležitostí; zákon neumožňuje zapsat do obchodního rejstříku skutečnost, že obchodní podíl byl převeden pouze k zajištění. Veškerá rozhodnutí byla činěna žalobkyní a nikoliv Fio bankou. Žalovaný se nevyjádřil k důkaznímu návrhu spočívajícímu v obstarání stanoviska notáře a notářské komory k tomu, jakým způsobem bylo možné sepsat notářský zápis v případě existence zajišťovacího převodu vlastnického práva k obchodnímu podílu. Žalobkyně proto trvá na provedení tohoto důkazu soudem.

12. K argumentaci správce daně, že dle § 118b a § 118c zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, nebyla evidence skutečných majitelů v roce 2019 a 2020 veřejným rejstříkem, žalobkyně uvádí, že § 118c tohoto zákona byl zrušen a správce daně je povinen postupovat dle zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů. Kromě toho měl správce daně přístup do evidence dle § 118g odst. 3 písm. c) zákona č. 304/2013 Sb. Dále žalobkyně odkázala na § 118g odst. 3 písm. c) zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu s tím, že správce daně měl zjistit, kdo je skutečným společníkem a skutečným majitelem žalobkyně (u příslušného soudu pověřeného vedením evidence skutečných majitelů).
13. Žalobkyně též argumentovala stanovisky Finančního analytického úřadu (FAÚ), podle nichž v případě zajišťovacího převodu nedochází k reálnému převodu práv a povinností vztahujících se k vedení, resp. k hospodaření společnosti. S tím je naopak v rozporu stanovisko Ministerstva financí ze dne 2. 4. 2019, č. j. MF-28657/2018/15-9, které proto nemůže obstát. Závěry žalobkyně a FAÚ potvrzuje i novela daňového řádu provedená zákonem č. 527/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, zákony související s přijetím zákona o evidenci skutečných majitelů a zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů.
14. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014-27, se žalobkyně domáhá „postupu *per analogiam*“ jako v případě zajišťovacího převodu práva k nemovitostem, kdy dochází k zániku daňové povinnosti v případě zániku zajišťovacího převodu. Postup *per analogiam* použil Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44, v němž se jednalo o absenci osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u nebytových jednotek v rodinných domech. Tento přístup by měl vést k uznání úroků z úvěru od Fio banky jako daňového nákladu žalobkyně.
15. Tvrzené personální propojení mezi Fio bankou a žalobkyní v době sjednání úvěru neexistovalo. Mgr. K. D. zanikla funkce člena představenstva Fio banky 1. 4. 2004 a R. M. nebyl nikdy členem představenstva Fio banky.
16. K otázce parkoviště žalobkyně namítla, že náklady na jeho výstavbu byly skutečně vynaloženy a kupní cena i cena nájemného byly řádně zdůvodněny. Parkoviště bylo provedeno na pozemku parc. č. 3478 v k. ú. Černá Pole, který vlastní žalobkyně, a na pozemku parc. č. 3480/1 v k. ú. Černá Pole, který vlastní Surgal real estate, s. r. o. Ta se ale na výstavbě nijak finančně nepodílela a žalobkyně s ní uzavřela smlouvu o nájmu. Správce daně neodůvodnil svůj závěr, že nebyla správně stanovena pořizovací cena. Procesní postup ve vztahu k nákladům na parkoviště byl nadto vadný, neboť správce daně ve zprávě o daňové kontrole za roky 2015-2017 a 2018 nezaujal k problematice parkoviště žádné závěry. Došlo tak k porušení dvojinstančnosti řízení a apelačního principu, neboť žalovaný řešil problematiku, kterou správce daně neřešil a která nebyla ani předmětem odvolání žalobkyně.
17. Podle žalobkyně správní orgány svým postupem a závěry porušily § 1 odst. 2, § 5 odst. 1 věta první, § 11 odst. 1 písm. a), § 8 odst. 1, § 85 odst. 1, § 86 odst. 3 písm. c) a § 141 odst. 6 daňového řádu. Dále postupovaly v rozporu se zásadou legitimního očekávání, neboť nereflektovaly stanoviska a závěry státních orgánů a institucí, a v rozporu se zásadou

hospodárného a rychlého projednávání a rozhodování, pokud věci nespojily ke společnému projednání.

18. Žalobkyně navrhla provedení důkazu výsledkem Mgr. I. K. k jednotlivým operacím ohledně obchodního podílu žalobkyně. Též navrhla provedení důkazu dotazem na Fio banku ohledně účtování o obchodním podílu žalobkyně, podílení se na jejím podnikání, na úhradě zisku a ztráty, podílu na základním a vlastním kapitálu, právního postavení dceřiné společnosti, konsolidace a účtování úvěrové pohledávky. Konečně závěrem navrhla provedení všech (zřejmě v daňovém řízení navržených) důkazů za zdaňovací období let 2015 – 2018.
19. V petitu žalobkyně navrhla, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil nebo změnil tak, že vyhoví podanému odvolání a zruší jednotlivé (dodatečné) platební výměry.

III. Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na napadená rozhodnutí, která nepovažuje za nepřezkoumatelná, přičemž není povinností daňových orgánů provádět jakékoli účastníky navržené důkazy. Žalovaný nespornuje, že správce daně tíží důkazní břemeno ohledně prokázání existence kapitálově spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP. Správce daně toto břemeno unesl, neboť prokázal, že došlo k nepřímé účasti na vedení spočívající v personálním propojení žalobkyně a Fio banky prostřednictvím Mgr. I. K., R. M. a Mgr. K. D. Dále byla Fio banka v kontrolovaných obdobích jediným společníkem žalobkyně na základě smlouvy o převodu obchodního podílu.
21. Všechny pro věc relevantní důkazy byly v daňovém řízení provedeny; u neprovedených důkazů byl vždy tento postup řádně odůvodněn. Žalovaný připomíná, že soudní řízení správní není pokračováním daňového řízení a současně se v něm neprovádí důkazy, které jsou součástí správního spisu. Navrhovaný výslech svědkyně Mgr. K. má směřovat k hodnocení skutečností, čímž se míjí s podstatou svědecké výpovědi. K námitce týkající se nerespektování závěrů jiných orgánů, institucí, právních specialistů, auditorů či daňových poradců žalovaný poznamenal, že správce daně věc posuzoval z pohledu ZDP a nikoliv jiných právních předpisů či jiných okolností. V projednávané věci byl dostatečně zkoumán reálný stav věci pro učinění závěru o daňové neuznatelnosti úroků z úvěru z důvodu kapitálové propojenosti osob. Není přitom podstatné, že vlastnické právo k obchodnímu podílu bylo převedeno na Fio banku dočasně. Dále je třeba rozlišovat zdanění daní z převodu nemovitostí (resp. daní z nabytí nemovitostí) a zdanění dle ZDP, a proto nelze akceptovat žalobkyní tvrzenou mezeru v ZDP.
22. K námitkám týkajícím se parkoviště žalovaný podotkl, že se správce daně touto otázkou nemohl zabývat, neboť žalobkyně až v průběhu odvolacího řízení podala dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2017 týkající se opravy odpisů parkoviště. Žalovaný toto podání posoudil jako doplnění odvolání a v řízení ohledně zdaňovacího období za rok 2017 postupoval dle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobkyni sdělil své závěry a zjištění. Žalobkyně neuvádí, jak byla tímto postupem zkrácena na svých právech. V případě zdaňovacího období roku 2019 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání v souvislosti s parkovištěm v rámci řízení před správcem daně, který z něj ovšem nezjistil rozdíl v hospodářském výsledku; k porušení dvojinstančnosti řízení v tomto případě vůbec nemohlo dojít a nebylo žalobkyní ani namítáno.

23. K procesnímu postupu správce daně a žalovaného odkázal žalovaný na § 7 odst. 2 daňového řádu, který umožňuje činit společné úkony v různých řízeních. Správce daně ani žalovaný svým postupem nijak nevybočili ze zákonných mezí. Vydání jednoho rozhodnutí o odvoláních, směřují-li odvolání proti rozhodnutím o stejné dani za různá zdaňovací období, lze označit za obvyklou správní praxi a probovanou ustálenou judikaturou. Žalobkyně nadto neuvádí, v čem byla postupem žalovaného zasažena nebo poškozena.
24. Žalovaný neporušil základní zásady správy daní. Ustálenou správní praxi netvoří stanoviska a závěry státních orgánů a institucí, které se vyjadřují k jiným aspektům zajišťovacího převodu obchodního podílu. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

25. Soud ve věci nařídil jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobkyně doplnila, že finanční úřady nerozhodují ohledně zajišťovacího převodu jednotně.
26. Žaloba není důvodná.
27. Z hlediska procesních vad žalobkyně namítala, že všechna zdaňovací období let 2015 až 2021 měla být projednána současně. K tomu soud nejprve poznamenává, že předmětem tohoto soudního řízení jsou výhradně zdaňovací období let 2015 až 2019. Soud se proto nemůže vyjadřovat k postupu správce daně ohledně zdaňovacích období let 2020 a 2021. Ve smyslu § 134 odst. 2 daňového řádu je potom předmětem daňového řízení buď zdaňovací období nebo jednotlivá skutečnost (která je předmětem daně). V případě daně z příjmů právnických osob tedy správce daně vede jednotlivá daňová řízení za každé zdaňovací období této daně; v každém daňovém řízení pak správce daně vydá rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr nebo dodatečný platební výměr, § 147 odst. 1 daňového řádu). Daňový řád (na rozdíl od správního řádu) neumožňuje správci daně, aby spojoval jednotlivá daňová řízení a vedl o nich jedno společné řízení. Nicméně § 7 odst. 2 věta druhá daňového řádu vyjadřující zásadu hospodárnosti řízení umožňuje správci daně, aby konal jednotlivé úkony pro různá řízení společně. Daňovou kontrolu pak konkrétně § 85 odst. 4 daňového řádu umožňuje provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně takto postupoval, neboť zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu společně za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017; na základě jejich výsledků pak vydal samostatná rozhodnutí (dodatečné platební výměry) ve vztahu k jednotlivým daňovým řízením. V tomto postupu správce daně neshledává soud nic nezákonného.
28. Je pravdou, že správce daně mohl na základě § 85 odst. 4 věta druhá daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 rozšířit daňovou kontrolu zahájenou za zdaňovací období let 2015 až 2017 i o zdaňovací období roku 2018. Jednalo se však o možnost a nikoliv povinnost správce daně, přičemž ze správního spisu ani z tvrzení žalobkyně neplyne, že by tímto postupem bylo významně zasaženo do procesních práv žalobkyně, případně že by tím došlo k nesprávnému vyměření daně. Sama skutečnost, že se žalobkyně musela opakovaně vyjadřovat k obdobným výzvám správce daně, není dle názoru soudu způsobilá zpochybnit zákonnost postupu správce daně. Jde maximálně o otázku vhodnosti tohoto postupu, nikoliv o jeho zákonnost. Konečně pokud žalobkyně v obecné rovině zmiňuje pandemii COVID-19 a to, že je dceřinou společností zdravotnického zařízení, pak soudu není zřejmá souvislost těchto skutečností s vytýkanou procesní vadou. Ze spisu ani z tvrzení žalobkyně nevyplývá, že by snad postup správce daně ohrozil na zdraví její pracovníky nebo její fungování. Tyto námitky proto soud nepovažuje za důvodné.

29. Pokud jde o daňovou kontrolu za rok 2019, k ní správce daně přistoupil až 3. 2. 2021, tedy v době, kdy již zákon rozšíření dříve zahájené daňové kontroly o další zdaňovací období neumožňoval, neboť ustanovení § 85 odst. 4 věta druhá daňového řádu bylo bez náhrady zrušeno. V tomto případě tedy k porušení procesních ustanovení daňového řádu nemohlo dojít z povahy věci.
30. Žalobkyně pak v navazující námitce vytyká žalovanému, že o podaných odvoláních rozhodl jedním rozhodnutím, aniž věci spojil ke společnému projednání. Jak bylo výše uvedeno, daňový řád neumožňuje správci daně ani žalovanému spojovat jednotlivá řízení. Letitá praxe daňových subjektů, daňových poradců, advokátů a správců daně nicméně vychází z toho, že lze nejen podat jedno odvolání proti více (dodatečným) platebním výměrům, ale že je žalovaný rovněž oprávněn o odvoláních proti více (dodatečným) platebním výměrům rozhodnout jedním rozhodnutím. Podmínkou je skutečnost, že z tohoto jediného rozhodnutí bude jasně patrné, jak bylo rozhodnuto o odvolání proti jednotlivým (dodatečným) platebním výměrům a jak byly vypořádány všechny v odvoláních uvedené námitky. Tato správní praxe je aprobována ustálenou judikaturou správních soudů (srov. např. žalovaným zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002-53, potvrzený z poslední doby např. rozsudkem téhož soudu ze dne 29. 4. 2022, č. j. 3 Afs 109/2020-51, bod 25) a soud na ní neshledává nic nezákonného. Žalovaný uvedené podmínky dodržel a soudu není zřejmé, jak mohla být žalobkyně postupem žalovaného zkrácena na svých právech. Ani tato námitka proto není důvodná.
31. Soud dále neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelnými. Tato rozhodnutí jsou srozumitelná a logická a vypořádávají se jak s jednotlivými důkazními a dalšími návrhy žalobkyně, tak i s jejími námitkami.
32. Před dalším výkladem pak soud považuje za užitečné vytknout před závorku, co je předmětem a účelem dokazování a co se v řízení před správním orgánem a před soudem nedokazuje. Z podání žalobkyně v daňových řízeních i ze samotných žalob totiž soud nabyt dojmu, že se žalobkyně v této problematice poněkud ztrácí, což má zřejmě vliv na způsob její argumentace. V obecné rovině slouží proces dokazování ke zjištění skutkového stavu, resp. právně významných skutečností rozhodných pro právní posouzení věci. Ačkoliv tedy důkazem může být vpravdě cokoliv, vždy to musí sloužit k osvětlení konkrétní skutečnosti. Za důkazy tak nelze považovat rozličná dobrozdání, stanoviska či rozhodnutí soudů, která se zabývají výkladem práva, případně aplikují právo na skutkový stav. Předmětem těchto stanovisek a judikatury totiž není skutková otázka, nýbrž otázka právní, kterou si však musí posoudit autonomně správní orgán potažmo soud. Jsou-li taková stanoviska nebo judikatura uplatněny v řízení, pak je není potřeba provádět k důkazu (a tím méně odůvodňovat jejich neprovedení), ale je na ně nutno nahlížet jako na podpůrnou argumentaci předkládajícího účastníka, s kterou je na místě se alespoň stručně vypořádat v odůvodnění rozhodnutí. Dále se k důkazu neprovádí skutečnosti obecně známé (notoriety) a právní předpisy – požaduje-li žalobkyně provedení důkazu vyhláškou č. 501/2002 Sb. a dalšími právními předpisy, jde o žádost zcela zbytečnou. Řízení před správními soudy pak – jak trefně poznamenal žalovaný – není pokračováním daňového řízení a neslouží k jakémusi opětovnému projednání věci včetně opakování dokazování. Správní soud posuzuje napadené správní rozhodnutí podle skutkového a právního stavu ke dni jeho vydání a dokazování provádí zcela výjimečně (srov. § 75 odst. 1 a § 77 odst. 2 s. ř. s.). Požadavek žalobkyně, aby soud znovu provedl veškeré jí navržené důkazy, se tedy míjí se smyslem soudního přezkumu, a soud mu proto nevyhověl. Konečně správní soud neprovádí ani důkazy, které jsou obsahem správního spisu, a to

jednoduše proto, že jsou účastníkům správního řízení známy. Lze tak uzavřít, že naprostá většina žalobkyní navržených „důkazů“ se buď k důkazu neprovádí nebo byla provedena v daňovém řízení a je součástí správního spisu. Soud proto nemá důvod se prováděním těchto důkazů zabývat a níže se věnuje výhradně otázce neprovedení některých důkazních návrhů daňovými orgány, a vyjadřuje se k výslechu Mgr. I. K., který žalobkyně navrhla až v žalobě.

33. Podstatou věci je právní otázka, zda žalobkyně a Fio banka byly v rozhodné době spojenými osobami ve smyslu ZDP – tu soud zodpoví a následně se bude zabývat argumentací žalobkyně. Za rozhodující přitom soud považuje posouzení převodu vlastnického práva k obchodnímu podílu a nikoliv žalovaným též tvrzené personální propojení žalobkyně a Fio banky, k němuž se soud vyjádří později.

IV./A) Civilistická východiska zajišťovacího převodu práva

34. K uzavření smlouvy o zajišťovacím převodu obchodního podílu došlo v projednávané věci dne 23. 5. 2011, tj. za účinnosti zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník („OZ 1964“). Ten upravoval problematiku zajišťovacího převodu práva velmi stručně v jediném § 553, který v odst. 1 stanovil, že *splnění závazku může být zajištěno převodem práva dlužníka ve prospěch věřitele (zajišťovací převod práva)*. Dle druhého odstavce musela být smlouva o zajišťovacím převodu práva uzavřena písemně. Tato torzovitá úprava byla nicméně předmětem bohatého výkladu ze strany obecných soudů, které s přihlédnutím k dalším ustanovením OZ 1964 dospěly k závěru, že předmětem zajišťovacího převodu práva může být i vlastnické právo dlužníka, přičemž pohledávku lze zajistit i převodem práva k obchodnímu podílu (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 11. 2005, sp. zn. 29 Odo 28/2005). Zajišťovacím převodem práva ve smyslu ustanovení § 553 OZ 1964 se pak i bez výslovného zakotvení rozvazovací podmínky ve smlouvě rozumí ujednání o převodu práva s rozvazovací podmínkou, jejímž splněním se vlastníkem věci bez dalšího stává původní majitel (dlužník, který toto zajištění dal); jde o úplatný převod práva (viz rozsudek Velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 15. 10. 2008, sp. zn. 31 Odo 495/2006 (publ. pod č. 45/2009 Sb. NS).
35. Dle Nejvyššího soudu dále věřitel nabývá na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva „plné“ vlastnictví, a takto nabyté vlastnické právo je oprávněn převést na další (třetí) osobu, případně příslušnou věc dát do zástavy. Kdyby ovšem převedl vlastnictví, aniž by (dosud) nastoupila uhrazovací funkce zajišťovacího převodu práva (zatím nenastal stav, že by zajištěná pohledávka nebyla řádně a včas splněna), je zřejmé, že nabývající třetí osoba přejímá spolu s vlastnictvím také rozvazovací podmínku ze zajišťovacího převodu práva; znamená to mimo jiné, že i v takovém případě (při převodu vlastnictví z věřitele na jiného) se při splnění rozvazovací podmínky ze zajišťovacího převodu práva stává vlastníkem věci bez dalšího původní vlastník (ten, kdo dal zajištění zajišťovacím převodem práva, srov. rozsudky ze dne 8. 9. 2011, sp. zn. 21 Cdo 3766/2010, a ze dne 21. 6. 2016, sp. zn. 21 Cdo 4979/2015).
36. Z uvedené judikatury vyplývá, že zajišťovacím převodem práva dle § 553 OZ 1964 dochází k úplnému převodu práva na věřitele, který s věcí (či zde obchodním podílem) může dále nakládat – převést jej či zatížit. Věřitel, který jako zajištění přijme obchodní podíl, se tedy stává jeho úplným majitelem a vykonává všechna práva, která jsou s ním spojena. Nejedná se o jakýsi pouhý formální převod bez faktických dopadů do práv spojených s obchodním podílem. Zajišťovacím převodem práva k obchodnímu podílu dochází jednoznačně ke změně v osobě společníka dané společnosti, a to v zásadě bez ohledu na další ujednání obsažená ve smlouvě o zajišťovacím převodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014-27).

37. Nelze pominout, že OZ 1964 byl k 31. 12. 2013 zrušen a nahrazen zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („OZ 2012“). V projednávané věci jsou přitom posuzována zdaňovací období let 2015-2019, tj. za účinnosti OZ 2012. Ten obsahuje podrobnější úpravu zajišťovacího převodu práva v § 2040 – 2044. V § 2042 jsou vymezena vzájemná práva a povinnosti věřitele a dlužníka následovně: *je-li k zajištění převedeno vlastnické právo a byla-li věc věřiteli předána, je věřitel oprávněn mít ji u sebe po celou dobu trvání zajišťovacího převodu práva a je povinen vykonávat prostou správu věci. Má-li věc ve své moci ten, kdo věřiteli převodem práva jistotu zřídil, vykonává on prostou správu věci.* Dle názoru soudu je třeba toto ustanovení aplikovat též na převod obchodního podílu – nabyvatel má tak povinnost vykonávat prostou správu věci. Ta je přitom vymezena v § 1405 – 1408 OZ 2012 a vyplývá z ní mimo jiné i to, že nabyvatel není oprávněn obchodní podíl zcizit nebo zatížit, pokud k tomu nemá souhlas převodce (nejedná-li se o některé specifické případy). Ačkoliv jde o dispozitivní úpravu, je zřejmé, že se zákonodárce odchýlil od úpravy obsažené v OZ 1964 a od navazující judikatury.
38. Pro posouzení soudu předložené věci je tak nezbytné v první řadě určit, kterou právní úpravu je třeba na věc aplikovat. Řešení je obsaženo v přechodných ustanoveních OZ 2012, konkrétně v § 3073, podle nějž se *práva ze zajištění závazku vzniklá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, byť byla zřízena i jako práva věcná, posuzují až do svého zániku podle dosavadních právních předpisů. To nebrání ujednání stran, že se tato jejich práva a povinnosti budou řídit tímto zákonem ode dne nabytí jeho účinnosti.* Z tvrzení žalobkyně ani ze spisového materiálu nevyplývá, že by žalobkyně a Fio banka smluvně podřídily svůj vztah vyplývající ze smlouvy o zajišťovacím převodu obchodního podílu OZ 2012. Jelikož zajištění v projednávané věci vzniklo před 31. 12. 2013, je třeba jej posuzovat podle právní úpravy OZ 1964 a navazující judikatury.

IV./B) Daňové dopady zajišťovacího převodu práva

39. Podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP *nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely 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, zápujčky 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.*
40. Nejvyšší správní soud se touto úpravou (byť v poněkud odlišném znění, což však na projednávanou věc nemá vliv) zabýval v rozsudku ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 186/2006-96. Dospěl přitom k závěru, že *„[s]myslem a účelem citovaného ustanovení je zabránit přesouvání prostředků, jež by jinak podléhaly dani z příjmů, z jednoho z ovlivňovaných subjektů na druhý subjekt tak, že prvním z nich bude druhým poskytnut vysoký úvěrový rámec, z čehož pro něj zároveň vyplýne povinnost platit druhému subjektu relativně velké částky na úrocích. Vyloučí-li se u takových úroků nad určitý zákonem připuštěný rámec jejich daňová uznatelnost, znemožní se tak subjektu, který by měl úroky platit, možnost „vytvářet“ takovéto náklady*

snižující jeho daňovou povinnost. Existuje-li mezi dvěma subjekty vztah ovlivnění, lze předpokládat, že úvěrová pravidla mohou být mezi nimi nastavena tak, aby co nejvíc snižovala jejich daňovou povinnost koordinací vzájemných postupů, včetně např. úrokových sazeb a charakteru splátkového kalendáře, což je z hlediska maximalizace daňového výnosu nežádoucí.“

41. Zdejší soud přitom zdůrazňuje, že z hlediska zákonného textu je irelevantní, zda ke snížení daňové povinnosti skutečně došlo nebo zda ji spojené osoby měly v úmyslu. K vyloučení úroků z úvěrového nástroje (nebo jiných souvisejících nákladů) z daňově uznatelných nákladů dlužníka dojde vždy tehdy, jsou-li kumulativně splněny následující podmínky:
- a) poskytnutí úvěrového nástroje;
 - b) věřitel je spojenou osobou s dlužníkem;
 - c) poskytnutý úvěr překročí zákonem stanovený rámec.
42. Mezi účastníky není sporu o tom, že v projednávané věci jsou splněny podmínky a) a c). Mezi žalobkyní a Fio bankou byla uzavřena smlouva o úvěru a žalobkyni byl poskytnut Fio bankou úvěr [podmínka a)]. Žalobkyně současně v posuzovaných zdaňovacích obdobích vykazovala záporný vlastní kapitál: daňově neuznatelné jsou tak úroky z celého poskytnutého úvěru [podmínka c)]. K posouzení podmínky c) ve zdaňovacím období roku 2019 soud odkazuje na bod 68 rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2023, č. j. 30990/23/5200-11432-700681, proti němuž žalobkyně ničeho nenamítá a s nímž se soud ztotožňuje.
43. Spornou tak zůstává pouze otázka, zda žalobkyně a Fio banka byly spojenými osobami. Ohledně definice spojených osob odkazuje § 25 odst. 1 písm. w) ZDP na § 23 odst. 7 téhož zákona, který zní (část podtržena soudem):

Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový rezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,

2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

1. *kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,*
2. *kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,*
3. *ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*
4. *blízké,*
5. *které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.

44. Citované ustanovení primárně upravuje daňové posouzení cen mezi spojenými osobami. Pro projednávanou věc je určující pouze definice spojených osob obsažená ve větě čtvrté a páté. Soud nemá pochybnosti o tom, že za kapitálově spojené osoby je třeba považovat i situaci, kdy právnická osoba (akciová společnost) vlastní 100 % obchodního podílu jiné právnické osoby (společnosti s ručením omezeným), jejímž je jediným společníkem. První právnická osoba se totiž v takovém případě stoprocentně podílí na kapitálu (a zpravidla i na hlasovacích právech) druhé osoby. K této skutečnosti došlo i v projednávané věci – Fio banka na základě smlouvy o převodu obchodního podílu nabyla celý obchodní podíl tehdejšího jediného společníka žalobkyně (organizační jednotka občanského sdružení Liga mladých podnikatelů GRANDE, středisko LMP), a stala se tak sama jediným společníkem žalobkyně. Ostatně sama smlouva to výslovně uvádí (čl. I bod 4):

Na základě této smlouvy se nabyvatel stává majitelem Obchodního podílu a jediným společníkem Společnosti a je oprávněn vykonávat veškerá práva společníka v souladu se zákonem.

45. Podle názoru soudu se tak Fio banka stala spojenou osobou ve vztahu k žalobkyni, neboť se přímo podílela na kapitálu žalobkyně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP. Pokud správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že se jednalo o spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP, pak jejich úvaha není podepřena žádnou argumentací. Na podstatu věci ovšem nemá toto nesprávné podřazení pod konkrétní bod vliv: Zásadní je skutečnost, že se soud shoduje se závěrem žalovaného, že Fio banka a žalobkyně byly spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) ZDP.
46. Na tuto úvahu pak nemá vliv skutečnost, že šlo o zajišťovací převod obchodního podílu. Jak vyplývá z úpravy v OZ 1964 a navazující judikatury, zajišťovacím převodem práva dochází k úplnému převodu vlastnictví obchodního podílu a nabyvatel se stává společníkem společnosti s ručením omezeným s veškerými právy a povinnostmi s tím spojenými. To, že šlo o zajišťovací převod, se obecně projeví pouze v tom, že v budoucnu může nastat situace, kdy dojde k obnovení vlastnictví žalobkyně. Nejedná se proto o převod pouze „formální“ a tvrzení, žalobkyně, že Fio banka nikdy obchodní podíl nevlastnila, nevykonávala reálně hlasovací práva a nezasahovala do podnikání žalobkyně, jsou v tomto ohledu irelevantní. Nemění na tom nic ani čl. V odst. 6 smlouvy o převodu obchodního podílu:

Nabyvatel prohlašuje, že po dobu účinnosti této smlouvy umožní převodci, aby i nadále vykonával práva spojená s vlastnictvím Obchodního podílu, a to za předpokladu, že Společnost bude řádně plnit veškeré své povinnosti plynoucí ze smlouvy o úvěru. V takovém případě zmocní

nabyvatel převodce k úkonům, které byly předem mezi nimi dohodnuty (např. pro úkony na valné hromadě Společnosti) nebo bude nabyvatel vykonávat tato práva sám svým jménem, ale na základě dohody s převodcem.

Tento článek pouze upravuje vzájemné vztahy mezi Fio bankou a žalobkyní, přičemž 1) evidentně vychází z toho, že došlo k úplnému převodu vlastnictví obchodního podílu na Fio banku, a zachovává reálný vliv Fio banky na žalobkyni (ohledně úkonů žalobkyně je nutná dohoda s Fio bankou a plnění povinností ze smlouvy o úvěru) a 2) nezpochybňuje, že se Fio banka podílí ve výši 100 % na základním kapitálu žalobkyně, což je z hlediska existence spojených osob určující.

47. Právě uvedenými závěry nemůže otrást rozsáhlá argumentace žalobkyně. Pro posouzení právní otázky spojených osob je zcela nerozhodné, co si o této problematice myslí Fio banka, neboť tuto otázku musí vyřešit správní orgán, potažmo soud. Ba dokonce není ani podstatné, jakým způsobem Fio banka reflektovala nebo nereflektovala vztah s žalobkyní ve svých interních dokumentech či účetních závěrkách a zda o něm vedla účetnictví. Pro závěr o spojených osobách totiž není podstatné vnitřní přesvědčení Fio banky, nýbrž obsah právních jednání, především smlouvy o převodu obchodního podílu. Účetní závěrky, výroční zprávy (včetně zpráv o propojených osobách) a zprávy auditorů Fio banky za období 2015 až 2019, ani prohlášení Fio banky ze dne 18. 9. 2020 proto nejsou způsobilé změnit náhled soudu. Bylo proto též nadbytečné, aby se správce daně a žalovaný dotazovali Fio banky a vyžadovali její stanovisko ke spojeným osobám a ohledně účtování o obchodním podílu žalobkyně, podílení se na jejím podnikání, na úhradě zisku a ztráty, podílu na základním a vlastním kapitálu, právního postavení dceřiné společnosti, konsolidace a účtování úvěrové pohledávky. Pro nadbytečnost tyto důkazy neprovedl ani soud. Stejně tak je pro věc nepodstatné, zda Fio banka porušila ustanovení vyhlášky č. 501/2002 Sb. nebo evropských předpisů (CRR, IFRS). Pokud by totiž soud akceptoval pojetí žalobkyně, pak by se otázka vlastnictví obchodního podílu neposuzovala dle právních jednání příslušných stran smlouvy, nýbrž podle toho, co ve svém účetnictví vede banka poskytující úvěr. Takový závěr nemůže obstát. Účetnictví má věrně odrážet skutečný stav, nikoliv naopak. Případný nezákonný postup Fio banky a chybné účtování nejsou předmětem tohoto řízení.
48. S tím souvisí též námitka žalobkyně, že Fio banka nemohla obchodní podíl nabýt, neboť jí to neumožňoval zákon o bankách. Z ustanovení § 17 a 17a zákona o bankách ve znění účinném pro období let 2011 - 2019 však nplyne, že by posuzovaná transakce byla Fio bance zakázána. Pro posouzení jejich daňových dopadů ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) ZDP pak není určující, zda žalobkyně a Fio banka byly součástí konsolidačního celku ve smyslu zákona o bankách.
49. Pokud jde o stanoviska ČNB, Ministerstva spravedlnosti a FAÚ (resp. o odpovědi těchto úřadů na e-mailové dotazy zástupkyně žalobkyně), pak nejsou na věc použitelná z následujících důvodů. Zaprvé stanoviska se týkají výkladu zákona č. 253/2008 Sb., který se ve věci neaplikuje. Pro posouzení daňového sporu není rozhodující, která fyzická osoba je v konečném důsledku skutečným majitelem žalobkyně, neboť takové zjištění nemůže ovlivnit závěr o spojených osobách dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP. Zadruhé tato stanoviska vycházejí z úpravy zajišťovacího převodu v OZ 2012, který na projednávanou věc nelze použít. Zatřetí sama stanoviska uvádí, že věc posuzují jen z úzkého pohledu zákona č. 253/2008 Sb., přičemž ČNB i Ministerstvo spravedlnosti zdůrazňují, že se nemohou vyjadřovat k problematice daní, ke které je příslušné Ministerstvo financí. Začtvrté

stanoviska výslovně konstatují, že se nejedná o závazný výklad zákona. V této souvislosti je proto nemístná námitka žalobkyně, že se finanční orgány měly těmito stanovisky řídit.

50. Stanovisko Ministerstva financí ze dne 2. 4. 2019, č. j. MF-28657/2018/15-9, dospělo k závěru, že nabude-li banka vlastnické právo k obchodnímu podílu na základě uzavřené smlouvy o zajišťovacím převodu vlastnického práva k tomuto podílu (a tento podíl přesahuje 25 % základního kapitálu), pak je obecně naplněna dikce § 23 odst. 7 ZDP a banku a dotčenou společnost je třeba považovat za spojené osoby pro účely ZDP. Toto (nezávazné) stanovisko rovněž vychází z OZ 2012, a není proto bez dalšího na projednávanou věc použitelné. Přesto se jako jediné zabývá výkladem konkrétní úpravy v § 23 odst. 7 ZDP, přičemž žalobkyně tento výklad odmítá, aniž by předložila jakoukoliv věcnou argumentaci vyvracející jeho závěry.
51. Otázka, zda evidence skutečných majitelů byla v roce 2019 a 2020 veřejným rejstříkem a zda měl správce daně postupovat dle zákona č. 37/2021 Sb., nebo č. 304/2013 Sb. je, jak vyplývá z výše uvedeného, pro věc nepodstatná, neboť zjištění skutečného majitele (fyzické osoby) nemá vliv na závěr o existenci spojených osob dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP. Pokud žalobkyně dále odkazovala na § 118g odst. 3 písm. c) zákona č. 253/2008 Sb., pak takové ustanovení tento zákon neobsahuje.
52. Pro závěr o spojených osobách též není podstatné, zda ujednání v úvěrové smlouvě a v jejích přílohách jsou standardní, a proto je zcela zbytečné ke „standardnosti“ ujednání opatřovat a provádět k důkazu stanovisko Fio banky.
53. Notářské zápisy z roku 2012 a 2015 jsou podpůrným důkazem pro závěr o spojených osobách, neboť prokazují, že Fio banka skutečně vystupovala a jednala jako společník a vlastník obchodního podílu žalobkyně. Nelze na jedné straně tvrdit, že se Fio banka nestala vlastníkem obchodního podílu (a jediným společníkem) žalobkyně, a na straně druhé nechat Fio banku činit rozhodnutí jediného společníka žalobkyně. Argumentace žalobkyně, že jde jen o naplnění „formálních“ náležitostí, nemůže před soudem obstát, neboť se jedná o zcela reálné úkony jediného společníka. Tvrzení, že veškerá rozhodnutí byla činěna žalobkyní a nikoliv Fio bankou, je s těmito notářskými zápisy v přímém rozporu. Není důvodná ani námitka žalobkyně, že se žalovaný nevyjádřil k důkaznímu návrhu spočívajícímu v obstarání stanoviska notáře a notářské komory k tomu, jakým způsobem bylo možné sepsat notářský zápis v případě existence zajišťovacího převodu vlastnického práva k obchodnímu podílu. Žalovaný neprovedení tohoto důkazu odůvodnil v bodu 178 rozhodnutí ze dne 26. 9. 2022, č. j. 35884/22/5200-11432-700681. V případě zdaňovacího období roku 2019 žalobkyně takový návrh v odvolacím řízení neuplatnila. Trvá-li žalobkyně na provedení tohoto důkazu před soudem, pak soud k tomu nevidí důvod – otázka, jak je možné sepsat notářský zápis v případě existence zajišťovacího převodu vlastnického práva k obchodnímu podílu, nijak nesouvisí s otázkou spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Notářské zápisy pak mají charakter veřejné listiny, a soud z nich proto bez dalšího vychází.
54. Žalobkyně dále namítala, že dohodou o ukončení smlouvy o převodu obchodního podílu byl obnoven stav před uzavřením smlouvy o převodu obchodního podílu s účinky *ex tunc*. Soudu nicméně není zřejmé, z čeho žalobkyně takové účinky dovozuje, Právní řád vychází z principu právní jistoty a smluvní právo pak ze zásady *pacta sunt servanda*. Zrušení smlouvy od počátku proto právo umožňuje pouze ve výjimečných a zákonem přesně stanovených situacích, neboť tento účinek vážně zasahuje do obou zmiňovaných klíčových principů. Ostatní změny či jednání směřující k zániku smlouvy mají účinky výhradně do

budoucná (*ex nunc*). V článku II bod 1. dohody o ukončení smlouvy o převodu obchodního podílu je uvedeno:

Banka a Převodce se dohodli, že ke dni účinnosti Dohody končí platnost Smlouvy o převodu podílu.

Z textu dohody nevyplývá, že by bylo úmyslem smluvních stran zrušit smlouvu o převodu obchodního podílu od počátku a současně z okolností věci nevyplývá nic, co by svědčilo existenci zákonného důvodu pro takový postup. Dohoda byla podepsána dne 19. 12. 2019, a tudíž tímto dnem skončila platnost smlouvy o převodu obchodního podílu.

55. Je pravdou, že Nejvyšší soud v rozsudku ze dne ze dne 21. 6. 2016, sp. zn. 21 Cdo 4979/2015, konstatoval, že splnila-li se podle zajišťovacího převodu práva rozvazovací podmínka splnění (nebo jiného zániku) zajištěného dluhu, stává se ten, kdo zajištění poskytl, znovu vlastníkem nemovitosti nebo jiné věci s účinky od počátku („*ex tunc*“), a není ho proto možné pokládat z pohledu ustanovení § 164 odst.1 OZ 1964 za „pozdějšího vlastníka zastavené věci“. Z citované pasáže ovšem dle názoru zdejšího soudu není možné pro projednávanou věc dovozovat žádné závěry prospěšné pro žalobkyni, a to z následujících důvodů.

- 1) Nejvyšší soud svůj závěr o účinku *ex tunc* nijak nezdůvodnil, a je proto nepřesvědčivý.
 - 2) Nejvyšší soud se zřejmě tímto závěrem snažil zažehnat dopady své předchozí judikatury, která věřiteli, jenž jako zajištění obdržel vlastnické právo k věci dlužníka, umožňovala tuto věc bez dalšího zcizit nebo zatížit. Tento koncept totiž vedl k tomu, že dlužník se po splnění dluhu nemusel dočkat vrácení věci, která (jako v případě řešeném Nejvyšším soudem) už v té době mohla být předmětem řízení o soudním prodeji zástavy, neboť ji věřitel zastavil třetí osobě jako zajištění svého vlastního dluhu. Nejvyšší soud se tak touto jinak nijak neodůvodněnou konstrukcí snažil ochránit vlastnictví původního dlužníka, který veškeré své závazky ze smlouvy o zajišťovacím převodu vlastnického práva splnil.
 - 3) Jednalo se proto o specifický výklad, který nelze bez dalšího přenést do projednávané věci. To tím spíše v situaci, kdy dle dohody nedošlo k zániku dluhu žalobkyně (jak požaduje Nejvyšší soud), nýbrž pouze k ukončení smlouvy o zajišťovacím převodu práva k obchodnímu podílu na základě dohody dlužníka a věřitele.
 - 4) Pokud by zdejší soud akceptoval, že dohodou o ukončení smlouvy o převodu obchodního podílu došlo k obnovení vlastnického práva žalobkyně k obchodnímu podílu s účinky *ex tunc*, pak by nutně došlo ke zpochybnění platnosti všech úkonů vykonaných Fio bankou jako společníkem žalobkyně v těchto letech s dopady do práv žalobkyně i třetích osob. Z pohledu daňového však především taková dohoda nemůže zpětně „vymazat“ skutečnost, že v letech 2015 – 2019 byly žalobkyně a Fio banka spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.
56. Žalobkyně v žalobě též zmínila opravené přílohy ke své účetní závěrce za roky 2015-2019, avšak bez jakékoliv argumentace k nim. Soud proto může pouze odkázat na stanovisko žalovaného k této otázce, neboť žalobkyně jeho závěry nijak nezpochybňuje. Sama skutečnost, že žalobkyně v příloze účetní závěrky k osobě, jež se podílí na jejím základním kapitálu více než 20 %, tj. Fio bance, doplní poznámku „zajišťovacím převodem podílu“, nemůže mít žádný vliv na závěry finančních orgánů či soudu.
57. Žalobkyně též argumentovala tím, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014-27, byl již překonán zákonnou úpravou, neboť daňová povinnost

k dani z nemovitých věcí zanikne v případě zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci [§ 55 odst. 1 písm. f) zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí]. Tato úprava by měla být použita *per analogiam* v této věci.

58. K tomu soud uvádí, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014-27, se týkal primárně splnění časového testu pro osvobození od daně z převodu nemovitostí; nelze tak tvrdit, že byl překonán zákonným opatřením senátu č. 340/2013 Sb., pokud jde o stanovení podmínek zániku daňové povinnosti. Kromě toho je tento rozsudek nepochybně použitelný v této věci, pokud jde o obecná východiska týkající se účinků zajišťovacího převodu obchodního podílu.
59. Domáhá-li se žalobkyně postupu *per analogiam* dle § 55 odst. 1 písm. f) zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., pak k takovému kroku nejsou splněny podmínky. Jak správně žalobkyně podotýká, pro takový postup by bylo nutno nejprve identifikovat nevědomou mezeru v ZDP, jejíž nevyplnění by vedlo k nespravedlivému (neústavnímu) výsledku ve sporu a kterou by bylo lze zaplnit obsahově nejbližším ustanovením ZDP nebo jiného zákona (k tomu viz např. žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44, a judikaturu tam uvedenou). Žalobkyně tvrdí, že ZDP (narozdíl od zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb.) neřeší zánik daňové povinnosti v případě zániku zajišťovacího převodu práva. To dle žalobkyně představuje mezeru v právu. Soud pak může pouze konstatovat, že v projednávané věci vůbec nejde o zánik daňové povinnosti, nýbrž o to, zda si žalobkyně může uplatnit jako daňově účinný výdaj úroky z úvěru od Fio banky. Jelikož zánik daňové povinnosti nebyl předmětem řízení, není na místě se zabývat tím, zda zde existuje nějaká mezeru a zda je třeba jí zaplnit použitím § 55 odst. 1 písm. f) zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb.
60. Na podporu své argumentace žalobkyně dále odkázala na řadu článků a rozhodnutí soudů, které však na projednávanou věc nedopadají nebo nemohou mít vliv na výše uvedené závěry soudu. Soud dále uvádí jednotlivé články a rozhodnutí se stručným zdůvodněním, proč je nelze na projednávaný případ použít, případně proč je použít sice lze, nicméně nevede to ke změně stanoviska soudu:
- Článek Problematika spojených osob (ASPI, LIT49228CZ) – jedná se o komentář k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2014, č. j. 7 Afs 93/2012-52, v němž se soud zabýval primárně výkladem § 35a odst. 2 písm. d) ZDP a nestandardním nastavením cen mezi spojenými osobami. Komentář dospívá k závěru, že správce daně často postupuje necitlivě a setká-li se tak se složitějším synergickým celkem spojených osob, považuje takovéto spojení mnohdy za účelové, uměle snižující daňový základ. V projednávané věci soud nezjistil, že by finanční orgány postupovaly „necitlivě“; především však v dané věci nebyl předmětem posuzování „složitější synergický celek“. Správce daně ani žalovaný se nezabývali tím, zda spojení žalobkyně s Fio bankou mělo uměle snižovat daňový základ, neboť tuto otázku vůbec nebylo na místě řešit.
 - Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2014, č. j. 7 Afs 93/2012-52 – jak vyplývá z předchozího bodu, z tohoto rozsudku nelze pro projednávanou věc dovozovat nic, co by bylo ve prospěch žalobkyně. Finanční orgány v této věci nepostupovali formálně a zjednodušeně, nýbrž důsledně aplikovaly § 23 odst. 7 písm. a) ZDP na smluvní ujednání mezi Fio bankou a žalobkyní.

- Článek Daň z příjmů: výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů (ASPI, JUD48471CZ) – nejde o článek, nýbrž o publikovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006-75 (č. 1660/2008 Sb. NSS), v němž se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem § 24 odst. 1 ZDP a pojmu „výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“. V projednávané věci je však předmětem řízení výklad § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, které je vůči § 24 odst. 1 ZDP speciálním ustanovením, neboť vymezuje, které výdaje nejsou (za žádných okolností uvedených v § 24 odst. 1 ZDP) daňově uznatelné. Otázka, zda žalobkyně používá úvěrové financování pro svoji podnikatelskou činnost, tj. k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je proto pro posouzení věci irelevantní.
- Článek Několik poznámek k zajištění převodem práva (ASPI, LIT27072CZ) – jedná se o článek z roku 2004, který mimo jiné v případě zajištění závazku převodem obchodního podílu bance upozorňuje na § 17 a § 17a zákona o bankách. Tato ustanovení totiž v době vydání článku skutečně významně omezovala možnost bank nabývat kontrolu nebo účast v jiných společnostech. V době uzavření smlouvy o zajišťovacím převodu obchodního podílu (rok 2011) a v posuzovaných zdaňovacích obdobích však již byla tato úprava významně změněna. Jak bylo výše uvedeno, z této úpravy v projednávané věci žádná omezení neplynou. Žalobkyně nemůže úspěšně argumentovat právní úpravou a odbornou literaturou, která se zabývá diametrálně odlišným zněním právních předpisů, než jaké dopadá na posuzovanou věc. Dále se tento článek zabývá otázkou odpisů. ZDP umožňoval a umožňuje, aby v případě zajišťovacího převodu vlastnického práva převodce nadále odepisoval majetek nebo z něj uplatňoval daňově účinné výdaje, ačkoliv jej převedl na nabyvatele, ovšem za podmínky současně uzavřené smlouvy o výpůjčce [srov. § 24 odst. 2 písm. k), § 26 odst. 7 písm. b), § 27 písm. h), § 28 odst. 4, § 30 odst. 10 písm. h) ZDP]. Soudu ovšem není zřejmé, jaký má tato úprava vliv na projednávanou věc, kde se jednalo o zajišťovací převod obchodního podílu (kde z povahy věci uzavření jakékoliv smlouvy o výpůjčce nepřipadá v úvahu). Otázka, zda a jak žalobkyně odepisovala svůj hmotný majetek, se míjí s podstatou této věci. Výše uvedená ustanovení ZDP reflektující daňové důsledky zajišťovacího převodu práva naopak zcela potvrzují náhled soudu, neboť zjevně vycházejí ze skutečného převodu vlastnického práva na nabyvatele. Aby totiž převodce mohl nadále odepisovat převedený majetek, vyžaduje ZDP další právní jednání mezi stranami – smlouvu o výpůjčce. K takovému postupu by ale nebyl žádný důvod, pokud by zajišťovací převod vlastnického práva byl pouze formální a bez reálného dopadu na vlastnictví věci, jak tvrdí žalobkyně.
- Článek Daňová definice spojené osoby (ASPI, LIT45266CZ) – tento článek se zabývá rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, který se ovšem vyjadřoval k § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, jenž na projednávanou věc nedopadá.
- Článek Daň z příjmů: referenční cena (ASPI, JUD193062CZ) – nejde o článek, nýbrž o publikovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81 (č. 2548/2012 Sb. NSS), v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné dospěl k závěru, že správce daně tíží důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 věta první ZDP. Soud nezpochybnuje, že je na správci daně prokázat, že žalobkyně a Fio banka byly spojenými osobami. Jak je výše popsáno, správce daně a žalovaný toto důkazní břemeno unesli. Odkazuje-li

žalobkyně na nesprávné rozložení důkazního břemene podle § 23 odst. 7 věta druhá ZDP, pak toto ustanovení nijak na posuzovanou věc nedopadá, neboť se týká určení ceny mezi nespojenými osobami.

- Příspěvek 71-71/31.08.05 Zajišťovací převod práva při poskytnutí úvěru bankou (z jednání KOOV) – jedná se o materiál projednaný Koordinačním výborem Komory daňových poradců a Ministerstva financí. Zabývá se otázkou, kdy dochází ke vzniku zdanitelného plnění v případě zajišťovacího převodu práva z hlediska daně z přidané hodnoty. Dle názoru soudu se jedná o specifické závěry nepřenositelné na projednávanou věc; nadto z nich nevyplývá, že by se nabyvatel nestal vlastníkem věci. Žalovaný se tímto materiálem zabýval v odst. 157 a 158 (s odkazem na další odstavce) rozhodnutí ze dne 26. 9. 2022, č. j. 35884/22/5200-11432-700681, a v odst. 104 a 105 rozhodnutí ze dne 20. 9. 2023, č. j. 30990/23/5200-11432-700681. Není tedy pravda, že by se k němu nevyjádřil.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 10. 2008, sp. zn. 29 Odo 4/2006 – v tomto rozsudku Nejvyšší soud uložil Vrchnímu soudu v Praze, aby se zabýval otázkou absolutní neplatnosti smlouvy o zajišťovacím převodu vlastnického práva (ve smyslu rozsudku Velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 15. 10. 2008, sp. zn. 31 Odo 495/2006). Teprve poté bude moci Vrchní soud v Praze učinit úsudek o tom, zda se žalobkyně stala nepodmíněnou vlastnící sporných věcí. Spor se přitom týkal řízení o žalobě o vyloučení věcí ze soupisu majetku konkursní podstaty, přičemž žádné závěry ohledně zajišťovacího převodu obchodního podílu a jeho daňových dopadů v něm nebyly vysloveny. Případ proto není v projednávané věci použitelný.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 2. 2010, sp. zn. 33 Cdo 2878/2008 – v této věci dospěl Nejvyšší soud k závěru, že převod vlastnického práva k nemovitostem dle § 553 OZ 1964, jímž byly zajištěny závazky ze smlouvy o úvěru, zajišťuje i pohledávku žalované na vrácení nesplaceného úvěru s příslušenstvím poté, co byla smlouva o úvěru zrušena. Z tohoto judikátu nevyplývají pro projednávanou věc žádné aplikovatelné závěry.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014-27 – soud se tímto rozhodnutím zabýval výše v bodu 58 tohoto rozsudku. Domáhá-li se žalobkyně aplikace pasáže tohoto rozsudku, dle níž bez ohledu na interpretaci smluvních ujednání platí, že zajišťovacím převodem práva k obchodnímu podílu stěžovatel přestal být společníkem společnosti Surgal resl estate, s. r.o., pak přesně v tomto duchu soud v projednávané věci postupoval.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44 – tímto rozhodnutím se soud zabýval výše v bodu 59 tohoto rozsudku.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111 – žalobkyně tvrdí, že splnila tímto rozsudkem uvedené čtyři podmínky daňové účinnosti nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP. Jak bylo uvedeno výše, předmětem řízení je § 25 odst. 1 písm. w) a nikoliv § 24 odst. 1 ZDP. Tento rozsudek na projednávanou věc nedopadá.
- Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, a ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20 – tyto rozsudky se mimo jiné zabývaly tím, kdy správce daně není povinen provést důkazy navržené daňovým subjektem. Dle názoru soudu správní orgány v této věci postupovaly v souladu s těmito rozsudky a případné

neprovedení důkazů řádně odůvodnily. Jejich rozhodnutí nejsou z tohoto pohledu nepřezkoumatelná.

61. Žalobkyně konečně soudu navrhla provedení důkazu výsledkem Mgr. I. K. k jednotlivým operacím ohledně obchodního podílu žalobkyně. Mgr. I. K. (rozená Š.) je (a v posuzovaných zdaňovacích obdobích byla) jednatelkou žalobkyně. Její výslech by tak připadal v úvahu pouze tehdy, pokud by některou právně významnou skutečností nebylo možno prokázat jinak (§ 126 odst. 4 ve spojení s § 131 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád). Jelikož i podle názoru soudu byl skutkový stav zjištěn dostatečně pro rozhodnutí této věci, navrhovaný důkaz pro nadbytečnost neprovedl. Obecné tvrzení vznesené při jednání, že finanční úřady postupují ohledně zajišťovacího převodu práva rozdílně, žalobkyně ničím nedoložila, a proto nemohlo mít vliv na závěry soudu uvedené výše.

IV./C) Personální propojení

62. Žalovaný svůj závěr o spojených osobách dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP založil též na personálním propojení žalobkyně a Fio banky prostřednictvím Mgr. K. D., R. M. a Mgr. I. K.
63. Soud k tomu v první řadě uvádí, že pro projednávanou věc není podstatné případné personální propojení žalobkyně a Fio banky „kdykoliv“, nýbrž výhradně v posuzovaných zdaňovacích obdobích let 2015 – 2019. Dále soud považuje za nesprávnou úvahu žalovaného, že tyto osoby dokládají kapitálové spojení žalobkyně a Fio banky. Z ničeho totiž neplyne, že by se některá z těchto osob v posuzovaném období přímo nebo nepřímo podílela na kapitálu nebo hlasovacích právech žalobkyně a Fio banky.
64. V úvahu by mohla připadat pouze varianta jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 a 2. V letech 2015 – 2019 se ovšem Mgr. K. D. a R. M. nijak nepodíleli na vedení či kontrole Fio banky a žalobkyně. Mgr. I. K. pak v tomto období sice byla jednatelkou žalobkyně, nicméně žalovaný se nijak nezabýval její rolí ve vztahu k Fio bance. Sama skutečnost, že Mgr. I. K. zastupovala Fio banku na některých jednáních na základě plné moci dle soudu nepostačuje k závěru, že se podílí na jejím vedení či kontrole.
65. Závěry žalovaného o personálním propojení mezi Fio bankou a žalobkyní jsou proto nesprávné, resp. nedoložené. Jelikož však žalobkyně a Fio banka byly spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP na základě jiných (žalovaným prokázaných) skutečností, není dán důvod pro to, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost.

IV./D) Parkoviště

66. Žalobkyně podala dne 4. 2. 2021 (tedy v průběhu odvolacího řízení) dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2017 z důvodu opravy daňových odpisů majetku vyřazeného prodejem na 50 % a zahrnutí daňové zůstatkové ceny prodaného majetku do nákladů. Skutkově šlo o to, že žalobkyně v roce 2011 postavila na pozemcích parc. č. 3478 a 3480/1 v k. ú. Černá Pole parkoviště, jehož cenu následně účetně a daňově odepisovala. Následně v roce 2017 parkoviště prodala, aniž by ovšem tuto skutečnost zohlednila v účastnictví a v dani. Správce daně zjistil, že pozemek parc. č. 3480/1 nepatří žalobkyni, nýbrž společnosti Sural real estate s. r. o., a tudíž že bylo parkoviště zčásti postaveno na cizím pozemku. S touto společností žalobkyně uzavřela smlouvu o nájmu, kterou jí byl pozemek parc. č. 3480/1 pronajat. Žalovaný pak tyto informace posoudil v rámci odvolacího řízení a dospěl k závěru, že nebyla správně stanovena pořizovací cena, neboť nebyla rozdělena na dvě inventární čísla (na vlastní parkoviště a na parkoviště na pronajatém

pozemku). Jelikož žalobkyně k tomu nedoložila žádné důkazní prostředky, nemohl žalovaný zohlednit žalobkyní deklarovanou opravu daňových odpisů.

67. S uvedeným závěrem se soud ztotožňuje. Žalovaný zdůvodnil, proč nepovažuje pořizovací cenu za správně stanovenou a proč bez dalších podkladů od žalobkyně nebylo možné její podání akceptovat. Současně dle názoru soudu nedošlo k porušení dvojinstančnosti řízení a apelačního principu. Podle § 145a odst. 1 daňového řádu totiž platí, že podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné a nezahajuje další řízení. Údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje. Žalovaný postupoval zcela v souladu s tímto ustanovením, údaji uvedenými v dodatečném daňovém přiznání se zabýval a své závěry sdělil žalobkyni v seznámení ze dne 8. 8. 2022. Žalobkyně se k nim tedy mohla vyjádřit. Žalovaný sice uvedl, že se řídil dle § 141 odst. 6 daňového řádu, nicméně příslušné znění tohoto odstavce už nebylo v době podání dodatečného daňového přiznání účinné a bylo nahrazeno právě § 145a odst. 1 téhož zákona. Nesprávné užití právní normy však nemá vliv na správnost posouzení případu, a proto není důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného.
68. Pokud jde o zdaňovací období roku 2019, v němž žalobkyně rovněž uplatnila dodatečné daňové přiznání týkající se odpisů parkoviště, pak se tak stalo v průběhu řízení před správcem daně. K porušení dvojinstančnosti řízení tedy z povahy věci dojít nemohlo a žalobkyně ostatně v tomto ohledu ani ničeho nenamítá.

V. Závěr a náklady řízení

69. Z výše uvedeného dle názoru soudu jednoznačně vyplývá, že správní orgány neporušily § 1 odst. 2, § 5 odst. 1 věta první, § 11 odst. 1 písm. a), § 8 odst. 1, § 85 odst. 1, § 86 odst. 3 písm. c) a § 141 odst. 6 daňového řádu, ani nepostupovaly v rozporu se zásadou legitimního očekávání, a hospodárného a rychlého projednávání a rozhodování. Žalobkyně a Fio banka byly ve zdaňovacích obdobích 2015 – 2019 spojenými osobami a s ohledem na záporný vlastní kapitál nebyla žalobkyně oprávněna v těchto zdaňovacích obdobích uplatnit jako daňově účinný výdaj úroky z úvěru poskytnutého Fio bankou.
70. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
71. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 17. června 2024

Zuzana Bystřická v. r.
předsedkyně senátu