



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: **LINER MONTAGE spol. s.r.o.**
sídlem X
zastoupen advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, Liberec 3

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2022, č. j. 37763/22/5200-11431-706481

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“), a to dodatečným platebním výměřem na daň z příjmů právnických osob ze dne 25. 2. 2020, č. j. 238104/20/2601-52522-501610, kterým mu za zdaňovací období roku 2014 byla doměřena daň vyšší o 893 190 Kč a sdělena výše penále 178 638 Kč, a č. j. 238233/20/2601-52522-501610, kterým mu byla za zdaňovací období roku 2015 doměřena daň vyšší o 912 760 Kč a sdělena výše penále 182 552 Kč.
2. Doměření daně předcházela daňová kontrola a doměření daně za předchozí zdaňovací období roku 2013. Správce daně zjistil, že žalobce na základě faktur č. FV X, č. FV X a č. FV X dne 31. 12. 2013 zaúčtoval do výnosů úroky z půjčky za rok 2013 ve výši 1,6 % p. a. v celkové výši 256 163 Kč. K faktuře č. FV X předložil žalobce smlouvu o půjčce ze dne 24. 7. 2011 (včetně Dodatku č. 1 ze dne 20. 3. 2012), uzavřenou podle § 657 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „obč. zák.“), mezi žalobcem a X, podnikající osobou, na částku 4 780 000 Kč se splatností do 31. 12. 2021 (ve znění Dodatku č. 1 ve výši 5 450 000 Kč). K faktuře č. FV X žalobce předložil smlouvu o půjčce ze dne 20. 3. 2013, uzavřenou dle § 657 a násl. o. z. mezi žalobcem a X na částku 1 000 000 Kč se splatností do 31. 12. 2023. K faktuře č. FV X předložil smlouvu o půjčce ze dne 30. 8. 2012 na částku 5 000 000 Kč se splatností do 31. 12. 2022, dále smlouvu o půjčce ze dne 20. 8. 2013 na částku 13 000 000 Kč se splatností do 31. 12. 2023, a smlouvu o půjčce ze dne 1. 12. 2013 na částku 6 900 000 Kč se splatností do 31. 12. 2023, které byly uzavřeny mezi žalobcem a X jako nepodnikatelem. Na základě výsledků daňové kontroly za rok 2013 správce daně stanovil žalobci ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, obvyklou cenu úroků ze smluv o půjčce, vyloučil zjištěný rozdíl mezi úroky z půjček poskytnutých žalobcem a zjištěnou cenou obvyklou a dodatečným platebním výměřem snížil o zjištěný rozdíl žalobci daňovou ztrátu. Při určení výše obvyklých úroků z půjček mezi nespojenými osobami dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vycházel tehdy správce daně ze znaleckého posudku č. 175/2016 vypracovaného Ing. Vladimírem Bernhardttem, který obvyklé úroky stanovil v určitém rozpětí včetně rizikové přírážky, v celkové výši 2 155 441 Kč. Správce daně dal přednost tomuto znaleckému posudku před posudkem RNDr. Miroslava Kouckého, CSc., který k určení výše obvyklých úroků z půjček předložil žalobce. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2013 žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 4. 12. 2017, č. j. 51728/17/5200-11431-711360. Žalobu proti tomuto rozhodnutí zdejší krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 25. 7. 2019, č. j. 59 Af 2/2018-112, kasační stížnost žalobce proti uvedenému rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019-49.
3. V návaznosti na zjištění daňové kontroly za rok 2013 správce daně výzvami ze dne 6. 2. 2018 vyzval žalobce k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období 2014 a 2015. Žalobce dodatečná daňová přiznání podal, ovšem základ daně a daň nebyly změněny, resp. navýšeny. Správce daně z rozvahy obou zdaňovacích období zjistil, že mezi žalobcem a fyzickými osobami jsou stále evidovány dlouhodobé pohledávky ve výši 33 050 000 Kč a že úroky z půjček ovlivnily výnosy žalobce.

4. Výzvami ze dne 14. 3. 2018 správce daně proto vyzval žalobce, aby odstranil pochybnosti o správnosti údajů v dodatečných daňových přiznáních. Sdělil žalobci pochybnosti ohledně neuvedení rozdílu mezi úroky z půjček poskytnutých žalobci spojenými osobami X a X a úroky, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce se v rámci postupu k odstranění pochybností k věci podrobně vyjádřil dne 27. 4. 2018. Namítal, že mezi ním a spojenými osobami nevznikl vztah, který by mohl být klasifikován jako půjčka, a správci daně předložil smlouvu o obstarání nákupu a prodeje investičních nástrojů ze dne 7. 4. 2017 (dále jen „smlouva o obstarání nákupu investic“), která měla nahradit smlouvy o půjčkách předložené žalobcem v průběhu daňové kontroly za předchozí zdaňovací období. Skutečným obsahem smluvního vztahu byla podle žalobce od počátku dohoda o obstarání investic. Žalobce rovněž předložil výpis z účtu X a potvrzení transakce od společnosti X. Následně žalobce předložil znalecký posudek č. 101-4401/2019 ze dne 15. 3. 2019 zpracovaný znaleckým ústavem – společností X (dále jen „X“ a „znalecký posudek X“), který měl prokázat jeho tvrzení ohledně podstaty smluvního vztahu mezi ním a X a X a vyvrátit závěry znaleckého posudku Ing. Bernhardta. Žalobce rovněž prokazoval, že v roce 2017 provedl opravu účtování a původní pohledávky za X a X přeúčtoval na účet 053, resp. 063 – finanční investice, provedl přecenění finančních investic na jejich reálnou hodnotu na účet 414, neboť mají dlouhodobý charakter, a dále stornoval faktury, čímž zrušil chybně účtované výnosové úroky. Správci daně byly doloženy pohyby na účtech 414, 436 a 063.
5. Správce daně zahájil dne 27. 6. 2018 daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2014 a 2015. Ověřil, že žalobce na základě faktur č. FV X ze dne 31. 12. 2014, č. FV X ze dne 31. 12. 2014 a č. FV X ze dne 31. 12. 2014 zaúčtoval v roce 2014 do výnosů na účet 662100 – Úroky z půjčky úroky z půjčky za rok 2014 ve výši 1,6 % p. a. v celkové výši 525 657,49 Kč, a to ze shora uvedených smluv o půjčce. K nim přibyla smlouva o půjčce ze dne 16. 4. 2014 mezi žalobcem a X na částku 700 000 Kč a smlouva o půjčce ze dne 7. 7. 2014 mezi žalobcem a X na částku 1 000 000 Kč. V roce 2015 žalobce na základě faktur č. FV X ze dne 31. 12. 2015, č. FV X ze dne 31. 12. 2015 a č. FV X ze dne 31. 12. 2015 zaúčtoval ze všech shora uvedených smluv o půjčce do výnosů na účet 662100 – Úroky z půjčky úroky z půjčky za rok 2015 ve výši 1,6 % p. a. v celkové výši 528 800 Kč. Pokud správce daně požadoval doložit smlouvy o půjčce ze dne 16. 4. 2014 a 7. 7. 2014, sdělil žalobce, že smlouvy nebyly v roce 2014 písemně vyhotoveny. Správce daně na základě zjištěných skutečností dovodil, že předmětné půjčky jsou půjčkami spojeným osobám ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a že ani na výzvu k prokázání skutečností ze dne 26. 11. 2018 žalobce nedoložil rozdíl vyčíslený správcem daně mezi výší výnosových úroků z půjček stanovenou správcem daně pomocí obvyklé úrokové sazby a výší výnosových úroků zahrnutých žalobcem do základu daně. Správce daně dovodil, že o zjištěný rozdíl žalobce neoprávněně snížil základ daně za obě kontrolovaná zdaňovací období. Správce daně vyhodnotil žalobcem předložené důkazy tak, že neprokazují jeho tvrzení a nevyvrací skutečnosti zjištěné při předchozí daňové kontrole a plynoucí z účetnictví žalobce, který i ve zkoumaných zdaňovacích obdobích účtoval o úrocích z půjček. Shora označenými dodatečnými platebními výměry žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za obě zdaňovací období. Obvyklý úrok z půjček ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů stanovil opět na základě znaleckého posudku Ing. Bernhardta, neboť se stále jednalo o stejné finanční prostředky jako ve zdaňovacím období roku 2013.

6. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím, po doplnění odvolacího řízení o výslech svědkyně X a znalce X, jednatele znaleckého ústavu X.
7. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí s postupem správce daně ztotožnil. Zdůraznil, že do výnosů za roky 2014 a 2015 byly zaúčtovány úroky ze stejných půjček jako ve zdaňovacím období 2013. Podle žalovaného správce daně nepochybil, pokud na začátku daňového řízení vycházel ze zjištění vyplývajících z daňového řízení za rok 2013, jiné neměl a sám žalobce v průběhu daňové kontroly za rok 2013 platnost smluv o půjčkách, na jejichž základě byly finanční prostředky žalobcem poskytnuty, nerozporoval a předložil vlastní revizní znalecký posudek zabývající se obvyklostí přiznaných úroků z půjček. Stále se jednalo o tytéž transakce, tytéž prostředky, došlo pouze ke změně tvrzení žalobce, za jakým účelem byly finanční prostředky fyzickým osobám poskytnuty. Změnu tvrzení a předložení smlouvy o obstarání nákupu investic ze dne 7. 4. 2017, kterou však žalobce nepředložil v odvolacím řízení týkajícím se předchozího zdaňovacího období, hodnotil žalovaný jako neobvyklé.
8. Ani žalovaný neakceptoval žalobcem předložený znalecký posudek X, neboť vycházel z neúplných tvrzení a podkladů předložených žalobcem a účetnictví za rok 2017. Pokud by žalobce od počátku nepovažoval poskytnuté peněžní prostředky za půjčky, jak nově dokládá smlouvou o obstarání nákupu investic, neúčtoval by o úrocích vztahujících se k těmto půjčkám, což znalec nehodnotil. Naopak v letech 2012 až 2015 žalobce neúčtoval o žádných poplatcích (dle předložených investičních listů 5,25 %) ani výdajích spojených s investicemi, přestože je měl dle smlouvy nést a je nelogické, aby tyto poplatky nesli X a X. Není tak zřejmé, z čeho znalec dovodil, že byly finanční prostředky stále v majetku žalobce a X s nimi mohl jen disponovat. Ani z dalších důkazních prostředků nevyplývá, že investiční činnost byla prováděna na účet žalobce. Kopie výpisu z účtu X byly evidovány na jméno X coby fyzické osoby – nepodnikatele. Podle žalovaného je naopak zřejmé, že finanční prostředky byly investovány jménem a na účet X. Znalec X z X při výslechu potvrdil, že vycházel pouze ze smlouvy o obstarání nákupu investic a účetnictví za rok 2017 a nezabýval se správností uzavřených smluv o půjčkách a neanalyzoval, zda šlo v době poskytnutí finančních prostředků o půjčky. Znalecký posudek hodnotil skutkový stav roku 2014 a 2015 až po dodatečném sepsání smlouvy o obstarání nákupu investic. Žalovaný ve shodě se správcem daně zpětný vliv této smlouvy odmítnul, neboť nebylo prokázáno, že peněžní prostředky nebyly poskytnuty na základě prvotně tvrzených smluv o půjčkách. Ani vyjádření X ze dne 15. 11. 2019 na posouzení věci nemůže nic změnit. Ačkoli znalecký ústav potvrdil, že měl i rozvahu, výsledovku a účetní deníky za rok 2014 a rok 2015, dodal ale, že na problematiku bylo nahlíženo komplexně a byly zohledněny veškeré známé skutečnosti. Znalecký ústav navíc neposuzoval, že byly finanční prostředky poskytnuty i X, ačkoli tato skutečnost nebyla ve smlouvě o obstarání nákupu investic nikterak zohledněna, což při hodnocení transakce nelze pominout. Právní stav věci znalecký ústav nehodnotil, podle žalovaného je však třeba smlouvy o půjčce hodnotit ve vazbě na nově sepsanou smlouvu o obstarání nákupu investic právě z pohledu, zda nedošlo k účelovému nahrazení jednoho smluvního typu za jiný, který by byl pro žalobce příznivější.
9. Dle žalovaného byl § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů aplikován správně. Jednalo se o spojené osoby, nebylo možné žalobci přisvědčit, že se jednalo o poskytnutí peněžních prostředků ve prospěch žalobce, na jeho účet, prostřednictvím X. Pokud by žalovaný připustil, že bylo možné podle smlouvy o obstarání nákupu investic postupovat, bylo by to možné až po podepsání smlouvy, tj. od 7. 4. 2017, nikoli zpětně k datu uzavření původních

smluv o půjčkách. Protože šlo o prostředky poskytnuté na základě sjednaných půjček uzavřených v letech 2011 až 2014, vycházel správce daně při stanovení obvyklé výše úrokové sazby ze znaleckého posudku Ing. Bernhardta, neboť úrokovou sazbu bylo nutno uplatnit po celou dobu splatnosti půjček ve výši, jaká byla stanovena k datu poskytnutí půjčky. Výši úrokové sazby ve výši obvyklé a následný výpočet na základě znaleckého posudku Ing. Bernhardta již aproboval krajský soud i NSS, a to i v porovnání s žalobcem předloženým znaleckým posudkem RNDr. Kouckého, CSc.

10. Ve shodě se správcem daně žalovaný nepřisvědčil žalobci, že od počátku byly peníze poskytnuty za účelem jejich zhodnocení formou investic prostřednictvím X a smlouvou o obstarání nákupu investic došlo k upřesnění jejich smluvního vztahu zpětně. Jeví se jako nevěrohodné, že jednatel žalobce, renomovaný finanční poradce, neměl povědomí o rozdílu mezi půjčkou a investicí, neboť z registru živnostenského podnikání bylo zjištěno, že měl ode dne 4. 7. 2012 živnostenské oprávnění s předmětem podnikání Poskytování nebo zprostředkování spotřebitelského úvěru. Pokud chtěl žalobce původně sepsat smlouvu o obstarání nákupu investic na zahraničních trzích, nebylo jasné, proč byl stanoven úrok, o kterém bylo každoročně účtováno do výnosů. Rovněž následně sepsaná smlouva o obstarání nákupu investic byla sepsána nevýhodně, v běžném podnikatelském prostředí by nebylo myslitelné, že by si nespojené osoby mezi sebou sepsali nevýhodnou smlouvu s retroaktivní účinkem. V nově sepsané smlouvě nebylo žádné ručení, žádný předem stanovený úrok, kterého by žalobce dosáhl ze svěřených finančních prostředků, žalobce nepojistil investice v řádu milionů v případě pro případ, že by nebyl nedosažen zisk, smlouva byla sepsána na dobu neurčitou. Žalobce současně účtoval o prodeji cenných papírů a jestliže by stejně přistupoval k poskytnutým finančním prostředkům, účtoval by o nich shodným způsobem. Žalovaný nikdy netvrdil, že se jedná o spotřebitelský úvěr, ale vzhledem k okolnostem, za kterých byly půjčky poskytnuty, mu nejvíce odpovídají a znaleckým posudkem byly s ohledem na to stanoveny obvyklé úroky. Žalovaný nepřijal ani námitku neplatnosti smluv o půjčkách, neboť i absolutně neplatné soukromoprávní úkony mohou mít daňové účinky.
11. Z kopie výpisu z účtu X a potvrzení transakce od společnosti X v rámci čtyř provedených transakcí jednoznačně nevyplývá, že finanční prostředky byly poskytnuty za tvrzeným účelem a nákup byl proveden na účet žalobce. Z výpisů o průběhu investic za jednotlivé roky 2012 až 2015 zpracovaných žalobcem také nelze ověřit, že by skutečným investorem finančních prostředků na kapitálovém trhu měl být žalobce a že X poskytnuté finanční prostředky skutečně realizoval na účet žalobce, nejednalo se přitom o výpisy z účetnictví žalobce z kontrolovaných období. Žalovaný upozornil na to, že v letech 2014 a 2015 byl X registrován jako vázaný zástupce pro investičního zprostředkovatele společnost X stejně tak X. Z ničeho nelze dovodit, že X investoval svým jménem na účet žalobce. Navíc první finanční prostředky byly poskytnuty již v roce 2011 a první investice byly provedeny až v říjnu 2012, z čehož je zřejmé, že více jako rok měl k dispozici peníze X, který je neinvestoval a není zřejmé, jak s nimi nakládal. X byly převedeny ještě další finanční prostředky převyšující částku 2 000 000 Kč, které nebyly na zahraničních trzích v kontrolovaných obdobích investovány. Nebylo tedy prokázáno, že existuje přímá časová souvislost mezi poskytnutím peněžních prostředků a investováním.
12. Svědeckou výpověď, manželky jednatele a jediného společníka žalobce, žalovaný hodnotil tak, že neuvedla žádné nové skutečnosti, jež by nebyly známy z předchozích tvrzení žalobce. Téměř všechny informace měla svědkyně od manžela. Potvrdila, že finančními prostředky, které byly převedeny na její soukromý účet, investovala do

podílových fondů X. Žalovaný uvedl, že pokud by se nejednalo o prostředky poskytnuté na základě smlouvy o půjčce, ale o prostředky, které by byly stále v majetku žalobkyně, a svědkyně by prováděla jejich zhodnocení svým jménem, není zřejmé, z jakého důvodu měla svědkyně uhradit žalobci částku ve výši úroků ze sjednaných půjček na základě vystavených faktur, a proč naopak žalobce svědkyni neplatil finanční prostředky či odměnu za jí prováděné služby na zahraničních trzích pro žalobce.

13. Podle žalovaného lze při stanovení výše obvyklých úroků vycházet ze znaleckého posudku Ing. Bernhardta. Šlo o stále stejné finanční prostředky a znalec nevycházel ze zavádějícího zadání, které by nereflektovalo okolnosti případu. Ostatně i posudek RNDr. Kouckého, CSc. jeho závěry s určitými korekcemi potvrdil. K peněžním prostředkům poskytnutým v roce 2014 na základě ústní dohody žalovaný uvedl, že nebyly znalcem posuzovány. Ovšem vzhledem k tomu, že byly poskytnuty za totožných podmínek a bylo o nich a o výši úrokové sazby na 1,6 % p. a. účtováno, nahlížel na ně správce daně shodně. Žalovaný odmítl provést výslech znalce Ing. Bernhardta, protože se vyjádřil ve znaleckém posudku a vycházel přitom ze skutečností, které mu byly žalobcem předestřeny. Na závěrech obou znaleckých posudků nemůže podle žalovaného nic změnit ani smlouva o obstarání nákupu investic z roku 2017, kterou znalci neměli k dispozici a která nemůže nahradit a zpětně změnit ujednání o poskytnutí prostředků. Žalovaný nevyhověl ani žalobcovu návrhu na zajištění dalšího znaleckého posudku.

II. Žaloba

14. Žalobce nejprve shrnul výsledky daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a zdůraznil, že řízení v obdobném případě bylo negativně poznamenáno nedostatečnou aktivitou žalobce při dokazování tvrzených skutečností. Poukázal na závěry rozsudku NSS ze dne 22. 1. 2021, sp. zn. 5 Afs 310/2019. Ten žalobci vytýkal, že důležité listiny, včetně znaleckého posudku X, smlouvy o obstarání nákupu a prodeje investičních nástrojů ze dne 7. 4. 2017, účetních oprav v roce 2017 či dokumentace týkající se provedených investic, předložil až v rámci soudního přezkumu. Z rozsudku však lze dovodit, že finanční úřady jsou na základě předložených listin povinny správně zjistit účel smluv o půjčce. Dále NSS uvedl, že svědecká výpověď X je relevantním důkazním prostředkem k prokázání skutečného obsahu smluv o půjčce a nelze ji odmítnout jako důkaz nadbytečný.
15. V daňovém řízení za roky 2014 a 2015 byla důkazní situace zcela jiná. Správce daně obdržel podklady týkající se provedených investic a další relevantní dokumenty, včetně znaleckého posudku X. Přesto finanční orgány setrvaly na předem zvolené skutkové verzi ohledně půjček, doklady prokazující zcela odlišný obsah a účel „smluv o půjčce“ nereflektovaly. Pominuly výslovné svědectví X, která dosvědčila, že skutečným úmyslem plateb nebyla půjčka, ale navázané investice za účelem zhodnocení prostředků žalobce. Správce daně vydal výzvu ze dne 26. 11. 2018, v níž žalobce vyzval k tomu, aby prokázal a doložil rozdíly mezi výší výnosových úroků z půjček. Tedy od počátku daňové kontroly vycházel z předpokladu, že finanční prostředky, které žalobce poskytl X v letech 2011 až 2014, byly půjčkou, dokonce s charakterem spotřebitelského úvěru, ze kterého měly žalobci plynout výnosové úroky v rozsahu více než 17 %. Žalobce na výzvu reagoval písemným vyjádřením a doložil, že mezi žalobcem a X se nejednalo o smluvní vztah, který by mohl být kvalifikován jako spotřebitelský úvěr. K tomu předložil znalecký posudek X prokazující, že finanční prostředky poskytnuté žalobcem neměly charakter spotřebitelského úvěru.

16. Žalobce proto namítal, že došlo k nesprávné aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Finanční orgány byly povinny unést důkazní břemeno ohledně závěru, že se v konkrétní věci liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně ani žalovaný takové šetření neprovedli, v jejich rozhodnutích chybí přezkoumatelná úvaha týkající se specifických okolností, včetně doloženého účelu šetřených peněžních transakcí. Podle žalobce vzniká otázka, zda skutečně žalovaný dovozuje, že by nespojená osoba v běžném obchodním vztahu jednala tak, že by si vzala spotřebitelský úvěr s úrokem cca 17 % p. a., aby jej následně investovala na zahraničních trzích. Takový předpoklad se jeví jako nereálný, žalovaný se s uplatněnou námitkou nevypořádal.
17. Žalobce nesouhlasil s tím, že finanční orgány do značné míry vycházely z výsledku daňové kontroly týkající se zdaňovacího období roku 2013 a výsledek odmítly přehodnotit, ačkoliv žalobce předložil řadu důkazních prostředků. Tento postup ilustruje závěr správce daně ve zprávě o daňové kontrole, v níž konstatoval, že při výpočtu ceny obvyklé i u dalších dvou půjček poskytnutých fyzickým osobám v roce 2014 vycházel ze shodného znění jako u půjček poskytnutých v předešlých letech, přitom mu obsah půjček nebyl znám. Žalovaný pominul, že ve vztahu ke zdaňovacímu období 2014 a 2015 měl správce daně dokumentaci týkající se investic a skutečného obsahu a účelu smluvního vztahu mezi žalobcem a X. Finanční orgány spekulovaly o tom, že půjčky mezi spojenými osobami pokračovaly i po roce 2013. Žalobce netvrdil, že mezi ním a X vznikl smluvní vztah odpovídající svým obsahem smluvnímu typu půjčky, zápůjčky či úvěru, v tomto směru je žalobce od počátku daňové kontroly konzistentní. Na podporu svých tvrzení žalobce předložil zmíněné důkazní prostředky, že se nejednalo o půjčky mezi spojenými osobami, natož s charakterem spotřebitelského úvěru. Ke stejnému závěru vedla i svědecká výpověď X, která charakter půjčky předmětných transakcí vyloučila. Žalobce nepoužíval v průběhu daňové kontroly za předcházející zdaňovací období slovo půjčka ve stejném smyslu, který mu přisoudil správce daně, nýbrž jako právní laik a smluvnímu vztahu nevěnoval přílišnou pozornost. Z hlediska obsahu byl podstatný faktický obsah smluvního úkonu, kdy účelem poskytnutých peněžních prostředků bylo obstarání nákupu a prodeje investičních nástrojů.
18. Pokud jde o podstatu a skutečný obsah projednávaného případu, ty jsou patrné ze smlouvy o obstarání nákupu a prodeje investičních nástrojů ze dne 7. 4. 2017. Ta byla správcem daně předložena na počátku daňové kontroly a vyjadřuje skutečný obsah smluvního vztahu, který vznikl mezi žalobcem a X v souvislosti s šetřenými finančními prostředky. Předmětná smlouva uvedla na pravou míru, že smluvní strany ve vztahu k dílčím úhradám mezi sebou chybně uzavřely písemné smlouvy o půjčce, přestože tento typ neodpovídal skutečnému obsahu jejich smluvního vztahu, a že obsahem a podstatnou smluvního vztahu byla smlouva o obstarání investic. Finanční orgány nejsou oprávněny přisuzovat jejich jednání jiný význam, než který smluvní strany sledovaly. V projednávané věci tento princip porušily a postupovaly v rozporu se zásadou autonomie vůle smluvních stran. Žalobce nesouhlasil se způsobem, kterým žalovaný smlouvu interpretoval, pokud použil institut novace. Žalovaný pominul, že smlouva nevedla ke změně původně uzavřených smluv, ale deklarovala, jaký byl od počátku skutečný úmysl a obsah jednání smluvních stran. Žalobce uvedl, že v období let 2011 až 2014 převedl na jediného společníka X částku v celkové výši 33 050 000 Kč a záměrem bylo zhodnocení prostředků formou investování na zahraničních trzích. Finanční prostředky byly použity k realizaci tohoto záměru, což žalobce doložil příslušnou dokumentací vztahující se k investici, jednotlivě za roky 2012 až 2015. Jednalo se o podrobné výpisy, které z hlediska období i rozsahu prostředků dokládají tuto skutečnost. Žalovaný se

s listinnými důkazy náležitě nevypořádal, dospěl k závěrům, které jsou s důkazy v rozporu. Bylo prokázáno, že výnos z prodeje investičních nástrojů bude připsán na účet žalobce, který zůstal vlastníkem předmětných finančních prostředků. Tuto skutečnost žalobce prokázal výpisy s průběhem příslušných investic, kde je jako investor uveden žalobce, a smlouvou o obstarání nákupu a prodeje a svědeckou výpovědí X.

19. Žalobce rovněž nesouhlasil se způsobem, jakým žalovaný hodnotil výpisy o průběhu investice. Ty jednoznačně vztah k žalobci prokazují, jako investor na nich figuruje žalobce. Z výpisů jsou zřejmé nákupy, prodeje, hodnoty i zůstatky investice a každá položka je spojena s konkrétním správcem aktiv a konkrétním investičním nástrojem. Ke každé položce se váže příslušná dokumentace (výpisy) jednotlivých správců aktiv. Mezi dokumentací a předloženými výpisy s průběhem investic za roky 2012 až 2015 existuje prokazatelná vazba, částky na předložených výpisech vycházejí z oficiálních výpisů organizátora trhu s cennými papíry. Navzdory uvedenému žalovaný výpisy hodnotil tak, že prostředky byly použity jako investice jménem a na účet X a X coby nepodnikajících osob. Žalovaný pominul, že v oblasti investic existují různé varianty smluvních vztahů. Je běžné, že v některých případech na příslušných dokumentech o investičních vkladech figuruje osoba obstaratele, nikoliv osoba majitele investovaných prostředků. To žalobce prokázal např. ve vztahu k obchodním vztahům společnosti X, která uzavírá smlouvu s emitentem, přičemž ve vztahu k investičnímu správci obchoduje svým jménem na účet klienta, a na výpisech je vždy uváděno pouze jeho jméno. Žalobce doplnil, že X je certifikovaný investiční poradce s řádnou registrací u ČNB. Z toho vyplývá, že mu byly předmětné prostředky svěřeny k zajištění investice, byly účelově vázány na tuto specifickou investiční činnost. Je obecně známou skutečností, že pro české kapitálové společnosti je administrativně i jinak náročnější dosáhnout na zahraniční investiční produkty než pro fyzické osoby. Tyto skutečnosti byly potvrzeny i svědeckou výpovědí X.
20. Tyto prokázané skutečnosti nevzal žalovaný v potaz a potvrdil správcem daně uplatněný obvyklý úrok mezi spojenými osobami na úrovni cca 17 % p. a. Takové závěry jsou nepřiměřené, nebyly v nich zohledněny prokázané souvislosti případu, které svědčí o odlišném účelu finančních prostředků. Není spravedlivé na případ pohlížet jako na spotřebitelský úvěr. Žalobce znovu uvedl, že takové jednání by nemělo ekonomickou logiku a popíralo by smysl následné investice, pokud by byly X prostředky získány ve formě drahého spotřebitelského úvěru s úrokem 17 % p. a. Jako společník má X možnost vyplatit si prostředky jako podíl na zisku s odvodem srážkové daně ve výši 15 %. Závěry finančních orgánů jsou tak v rozporu se základní ekonomickou logikou, s touto námitkou se žalovaný nevypořádal. Že se nemohlo jednat o spotřebitelský úvěr, plyne ze zákona č. 145/2010 Sb. Je nepochybné, že X poskytnuté peníze nepoužil ke spotřebě, nejednal jako spotřebitel ve smyslu zákona, který definuje spotřebitelský úvěr. Tuto skutečnost výslovně potvrdila X, která uvedla, že prostředky nesloužily ke spotřebě ve společné domácnosti. Shodně plyne i ze znaleckého posudku X. V daňové kontrole žalobce prokázal, že provedení příslušných investic bylo uskutečněno v přímé návaznosti na provedení plateb žalobcem X. Tím je prokázáno, že poskytnutí finančních prostředků mělo jiný účel než spotřebu ve smyslu zákona o spotřebitelském úvěru.
21. Další žalobní námitky se týkaly požadavku správce daně doložit doklady o zúčtování výnosových úroků z půjček poskytnutých žalobcem. Žalobce správce daně znovu upozorňoval na to, že peněžní prostředky nelze kvalifikovat jako půjčky. Na tom nic nemění nesprávně zaúčtované výnosové úroky. Žalobce již dříve poukázal na to, že účetní

stopa, o které hovořil správce daně a která by odpovídala tvrzením žalobce, v účetnictví existuje. Ovšem nebyla ze strany finančních orgánů zohledněna. Není správný předpoklad správce daně, že účetnictví za rok 2014 a 2015 zobrazuje jinou realitu než smlouva o obstarání nákupu investic. V roce 2014 a 2015 bylo původně účtováno o zápůjčkách peněžních prostředků, nicméně žalobce dlouhodobě a konzistentně uvádí, že se jednalo o chybné účtování, protože skutečným obsahem vztahu mezi žalobcem a uvedenými osobami nebylo poskytnutí půjčky, ale pořízení finanční investice. Po konzultaci s daňovými poradci došlo v roce 2017 k narovnání chybného účtování o transakcích, a to od vzniku vzájemného vztahu. Vzhledem k tomu, že účetnictví let 2012 až 2016 bylo uzavřeno, bylo nutné veškeré opravy účtování provést v účetním období roku 2017. Bylo provedeno přecenění finančních investic na reálnou hodnotu zpětně a účtováno na účet 414. Žalovaný nevzal tyto skutečnosti v potaz, opakovaně chybně odkazuje na účtování v letech 2014 a 2015, aniž by zohlednil, že účtování je nutno vnímat v kontextu oprav provedených v roce 2017. Takto bylo prokázáno, že výnos z investice bude výnosem žalobce a účetnictví žalobce odpovídá smlouvě o obstarání nákupu investic. Stejně bylo prokázáno, že bylo účtováno o souvisejících poplatcích.

22. Žalobce dále nesouhlasil s hodnocením znaleckého posudku X. Není správný odkaz žalovaného na znalecký posudek Ing. Bernhardta, neboť znalec vycházel z nesprávného zadání a nepracoval s okolnostmi, které byly doloženy ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2014 a 2015. Ze znaleckého posudku X je zřejmé, že se znalecký ústav zabýval věcí komplexně, jeho výstupy se liší od vstupních údajů a podkladů, s nimiž pracoval znalec Ing. Bernhardt a následně RNDr. Koucký, CSc. Na základě rozboru relevantních skutečností dospěl znalecký posudek X k závěru, že mezi žalobcem a X, resp. X vznikl smluvní vztah typu smlouvy o obstarání nákupu a prodeje investičních nástrojů a finanční prostředky nelze považovat za půjčku, ze které by měly plynout žalobci výnosové úroky v obvyklé výši. V rámci předmětných převodů peněžních prostředků za období let 2011 až 2014 nepřešlo vlastnictví k peněžním prostředkům na X, neboť investiční nástroje byly evidovány v účetnictví žalobce. Poskytnuté finanční prostředky nebyly spotřebitelským úvěrem. Dále byla provedena analýza možných typů peněžních úvěrů, u nichž byl stanoven obvyklý úrok mezi 4–6 % p. a. Žalovaný nerefletoval, že znalecký posudek X dospěl k závěru, že posudek Ing. Bernhardta nelze považovat za směrodatný, neboť vycházel z nedostatečných podkladů a informací. S těmito závěry se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal, uvedl pouze nepřesvědčivé důvody, na jejichž základě se uvedeným posudkem odmítl blíže zabývat. Žalobce namítal, že finanční orgány přistupovaly ke znaleckým posudkům odlišně, žalobcem předložený posudek odmítly pouze z důvodu, že je v rozporu s dřívějšími posudky. Není pravdivé tvrzení žalovaného, že znalecký ústav neměl k dispozici účetnictví kontrolovaných let 2014 a 2015 a posudek RNDr. Kouckého, CSc. Závěry zmíněného posudku nemohly mít vliv na závěry posudku X, jak vyplývá z následného vyjádření znaleckého ústavu X ze dne 15. 11. 2019. Žalovaný vyhodnotil nesprávně výsledek znalce, znalec ve skutečnosti analyzoval a zkoumal otázku, zda se jednalo o půjčky, a na základě veškerých podkladů a relevantních okolností dospěl k závěru, že se o půjčky nejednalo. Znalec věděl, že žalobce původně sepsal dokumenty nadepsané jako smlouvy o půjčce, nicméně se zabýval skutečným obsahem smluvního vztahu a zohlednil veškeré okolnosti, které se ho týkaly. Naopak Ing. Bernhardt neměl u zadání posudku správcem daně k dispozici nic jiného než původní smlouvy o půjčce, a okolnostmi, za jakým účelem byly finanční prostředky poskytovány, se nezabýval.

23. Rovněž svědecká výpověď X nebyla ze strany žalovaného hodnocena objektivně, byly pomínuty skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce. Svědkyně výslovně potvrdila, že finanční prostředky, které byly vyplaceny na její účet a účet X, nesloužily ke spotřebě v rámci jejich společné domácnosti, ale byly dále investovány. A že se jednalo o prostředky žalobce, nikoliv prostředky, které by vešly do majetku X, resp. do společného jmění manželů. Nesprávný je postup žalovaného, který výpověď svědkyně odmítl z důvodu, že neuvedla žádné nové skutečnosti. Žalobce se neztotožnil ani se závěrem, že výpověď nemůže být akceptována, neboť pouhým tvrzením svědkyně bez doložení relevantních důkazních prostředků nelze zhojit nedostatky v účetnictví a předložených důkazních prostředků. Žalovaný popírá princip, podle něhož je svědecká výpověď důkazním prostředkem sama o sobě. Bagatelizoval-li žalovaný svědeckou výpověď tak, že se jedná o pouhé tvrzení svědka, jde o postup v rozporu s § 93 a násl. daňového řádu. Hodnocení žalovaného, že svědkyně měla na výsledku obdobný zájem jako její manžel, a proto vypovídala v případě investování shodně, není správné. Žalovaný pomíjí, že řízení není vedeno s manželem svědkyně, ale žalobcem, k němuž svědkyně nemá žádný přímý vztah. Žalobce zdůraznil, že svědecká výpověď potvrdila dřívější tvrzení žalobce jako daňového subjektu ohledně rozhodných skutečností, toto však žalovaný nerefletoval.
24. Ze způsobu hodnocení tohoto důkazu i důkazů dalších vyplývá, že cokoliv by bylo v daňovém řízení tvrzeno a prokázáno, nemůže změnit původně zvolenou skutkovou verzi finančních orgánů. Žalovaný za směrodatné považuje původní nesprávně formálně koncipované smlouvy o půjčce. Cokoliv je s těmito původními listinami v rozporu, považuje za nevěrohodné, přestože žalobce od počátku řízení konzistentně tvrdí a dokládá, že skutečný obsah smluvního vztahu neodpovídal jeho formálně právní stránce. Účelem nebyla zápůjčka finančních prostředků, ale investice směřující ke zhodnocení finančních prostředků žalobce.
25. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný uvedl, že již v rámci daňového řízení týkajícího se roku 2013 bylo zjištěno, že žalobce zaúčtoval úroky z poskytnutých půjček ve výši 1,6 % p. a., a správce daně uzavřel, že nedoložil zjištěný rozdíl mezi úroky z půjček poskytnutých spojeným osobám X a X a úroky, které by byly sjednány v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správnost závěrů byla potvrzena rozsudky krajského soudu a NSS. V nyní přezkoumávané věci se jednalo o stejné finanční prostředky poskytnuté na základě předmětných půjček, přibyly další 2 smlouvy o půjčce uzavřené na základě ústní dohody. Teprve v následně vedené daňové kontrole změnil žalobce své tvrzení, za jakým účelem a z jakého důvodu byly finanční prostředky žalobcem poskytnuty, a předložil smlouvu o obstarání nákupu investic. Původně tvrdil, že půjčky patří do skupiny nezařazených úvěrů a úroková sazba plynoucí z těchto půjček je na odpovídající úrovni a předložil znalecký posudek RNDr. Kouckého, který se lišil od znaleckého posudku znalce Ing. Bernhardta ve výši úrokové sazby, přičemž oba posudky byly vyhotoveny za účelem stanovení obvyklé výše úroků u půjček vyplývajících z uzavřených smluv o půjčkách. Je neobvyklé, aby po necelém měsíci po projednání zprávy o daňové kontrole týkající se roku 2013 žalobce své tvrzení žalobce změnil a uzavřel smlouvu o obstarání nákupu investic, kterou změnil veškerá dříve uzavřená ujednání od data 24. 7. 2011.

27. Žalovaný upozornil na to, že tato smlouva byla uzavřena mezi X jako obstaravatelem a žalobcem a obsahovala prohlášení, že smlouvy o půjčce byly chybně uzavřeny, skutečným obsahem úkonu byla namísto půjček dohoda o obstarání investic. Smlouva se týkala i úhrady ze dne 30. 3. 2013 ve výši 1 000 000 Kč, která se vztahuje ke smlouvě o půjčce ze dne 20. 3. 2013, uzavřené mezi žalobcem a X, která však nebyla ani vedlejším účastníkem této smlouvy, ačkoli obdržela tyto peníze. Ve smlouvě se strany dohodly, že nemají nárok na úrok z peněžních prostředků, ačkoli bylo o tomto úroku ve všech předcházejících letech účtováno. Tedy bylo postupováno tak, jak bylo dohodnuto ve smlouvách o půjčce a žalobce účtoval v letech 2013, 2014 a 2015 o výnosových úrocích z poskytnutých peněz. Rovněž bylo ve smlouvě sjednáno, že náklady související s realizovanými obchody, včetně poplatků souvisejících s nákupem investičních nástrojů, je povinen uhradit žalobce. Z účetnictví však není zřejmé, že by nějaká odměna za poskytnuté služby a jakákoli úhrada poplatků byla uhrazena, což je neobvyklé. Je neobvyklé, že za dobu investování na zahraničních trzích obstaratel po žalobci nepožadoval odměnu a poplatky uhradit a žalobce o nich neúčtoval. Z předložených důkazních prostředků nelze dovodit, že investiční činnost byla prováděna na účet žalobce, když z kopie výpisu z účtu X a kopie potvrzení transakce od společnosti X vyplývá, že finanční prostředky, které poskytl žalobce, byly následně použity jako investice výhradně jménem a na účet X a X coby nepodnikajících osob. Ani v doložených investičních vkladech nebyl uveden žalobce. Z ničeho nelze dovodit, že X investoval svým jménem na účet žalobce. Lze naopak tvrdit, že finanční prostředky byly na základě smluv o půjčce v majetku X a X a byly investovány jejich jménem a na jejich účet. Pokud by od počátku měl být smluvní vztah nastaven tak, že měly být poskytnuté prostředky investovány žalobcem a na jeho účet, jistě by i v původních smlouvách bylo sjednáno, že nebudou vráceny pouze půjčené prostředky ve stejné výši, ale že bude odevzdán i výnos z peněz takto investovaných. Jeví se jako nevěrohodné, že X jako renomovaný finanční poradce neměl povědomí o rozdílu mezi půjčkou a investicí. Žalovaný poukázal na to, že v letech 2014 a 2015 byl registrován jako vázaný zástupce pro investičního zprostředkovatele společnost X, stejně tak X. Dle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálových trzích, přitom nesmí investiční zprostředkovatelé ani vázaní zástupci přijímat peníze od zákazníků. Poskytnutí finančních prostředků žalobcem X za účelem nákupu investic na účet žalobce by přicházelo v úvahu, pokud by právě a pouze žalobce investoval finanční prostředky ze svého účtu na účty investičních fondů.
28. Jestliže chtěl žalobce původně sepsat smlouvu o obstarání nákupu investic na zahraničních trzích s dlouhodobým horizontem, pak nebylo jasné, proč byl stanoven úrok, o kterém bylo každoročně účtováno do výnosů. V průběhu celého daňového řízení týkajícího se zdaňovacího období roku 2013 žalobce neuvedl, že se jedná o poskytnutí peněz za účelem investic na zahraničních trzích. Následně sepsaná smlouva o obstarání nákupu a prodeje byla nadto sepsána nevýhodně a není v ní uvedena X, která od žalobce obdržela dne 30. 3. 2013 částku 1 000 000 Kč. Rovněž v přílohách účetních závěrek žalobce za roky 2014 a 2015 bylo evidováno poskytnutí finančních částek jako půjček. Ve výnosech souvisejících s investováním na zahraničních trzích nebylo v účetnictví žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích účtováno. Žalovaný proto setrval na závěru, že finanční prostředky byly žalobcem poskytnuty na základě smluv o půjčce, takto o nich bylo účtováno a smlouva o obstarání nákupu investic neměla retroaktivní účinky.
29. K námitce, že správce daně nesprávně vycházel z dřívějších kontrolních závěrů, žalovaný uvedl, že po změně tvrzení žalobce, za jakým účelem byly finanční prostředky poskytnuty,

byly vyhodnoceny i nové důkazní prostředky předložené žalobcem, včetně výsledku X a znalce Ing. Attla ze znaleckého ústavu X, ovšem tak, že nové tvrzení žalobce neprokázaly.

30. Pokud jde o žalobcem zpracované výpisy o průběhu investic, namítl žalovaný, že se nejednalo o výpisy z účetnictví žalobce z kontrolovaných období. Nelze z nich ověřit, že by skutečným investorem finančních prostředků na kapitálovém trhu měl být žalobce a že X poskytnuté finanční prostředky skutečně realizoval na účet žalobce. S tímto hodnocením byl žalobce seznámen.
31. Žalovaný k hodnocení znaleckého posudku X odkázal na zprávu o daňové kontrole a dále body [79] až [101] a body [154] až [167] napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že znalecký ústav nehodnotil právní aspekty smlouvy a vycházel ze skutečností vztahujících se až k roku 2017, což potvrdil i výslech znalce.
32. K výsledku X žalovaný rovněž odkázal na konkrétní body napadeného rozhodnutí. Svědkyně sice uvedla, že se nejednalo o půjčky, její tvrzení je v rozporu se smlouvami o půjčkách, kopií výpisu z účtu X, kopií potvrzení transakce od společnosti X, účetnictvím žalobce a přílohami účetních závěrek, kde bylo evidováno poskytnutí předmětných finančních částek jako půjček. Svědkyně nadto potvrdila, že o transakcích nebylo žalobcem účtováno.
33. Žalovaný zopakoval, že změnu tvrzení ohledně účelu poskytnutých peněžních prostředků považuje za účelovou. Důkazní prostředky předložené žalobcem neprokázaly, že se jednalo o finanční prostředky, které byly žalobcem investovány. Krajský soud potvrdil správnost závěrů daňových orgánů, že žalobcem nebyl doložen zjištěný rozdíl mezi úroky z půjček poskytnutých žalobcem spojeným osobám a úroky, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami za podmínek v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Daňové orgány i v tomto případě setrvaly na tomto závěru, který aproboval i NSS, a vyšly ze závěrů znalce Ing. Bernhardta.
34. Znalecký posudek X vycházel pouze z nového tvrzení žalobce, že se jednalo o finanční prostředky, které byly žalobcem investovány a z předložené smlouvy o obstarání nákupu investic. Tedy byl posuzován skutkový stav v roce 2014 a 2015 až po dodatečném sepsání smlouvy. Přitom smlouva neměla retroaktivní účinky, jak bylo rozvedeno v bodech [113] až [115] napadeného rozhodnutí, neboť žalobce nepředložil důkazní prostředky k tvrzení, že peněžní prostředky byly poskytnuty X na nákup investic na účet žalobce. Znalecký posudek X nezkoumal, zda je pravdivé tvrzení, že s finančními prostředky byl oprávněn nakládat X výhradně za účelem obstarání obchodu na účet žalobce, protože vycházel pouze ze smlouvy o obstarání nákupu investic. Z dalších předložených důkazních prostředků vyplynulo, že investice byly provedeny jménem a na účet X a X. To vyplývá i z účetnictví žalobce, v kontrolovaných letech nebylo o těchto transakcích účtováno. Ani výslech znalce Ing. Attla nevyvrátil toto zjištění daňových orgánů. Proti tomu znalec Ing. Bernhardt vycházel z informací vyplývajících ze sdělení samotného žalobce, že se jedná o poskytnutí finančních prostředků na základě půjček. A protože se jednalo o stejné finanční prostředky poskytnuté žalobcem v letech 2011 až 2014, o kterých bylo jako o půjčkách účtováno a důkazní prostředky neprokázaly změnu tvrzení, vycházely daňové orgány z tohoto posudku. Proto nebylo zapotřebí provést výslech znalce Ing. Bernhardta.
35. K námitce nesprávné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a rozložení důkazního břemene žalovaný konstatoval, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Důkazní břemeno tak leželo na žalobci, který

byl vyzván k doložení rozdílu mezi výší úroku z půjček zahrnutých do základu daně a obvyklou výší úroku z půjček ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobcem doložené důkazní prostředky však neprokázaly jeho změnéné tvrzení. Nebylo povinností správce daně, potažmo žalovaného tvrdit a prokázat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu. Žalobce nesplnil povinnost danou mu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nedostal tedy své zákonné povinnosti ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat a vysvětlit uspokojivým způsobem rozdíl ve sjednané výši úroků. Žalovaný proto uzavřel, že ze smluv o půjčkách a dalších důkazních prostředků (kopie výpisu z účtu X, kopie potvrzení transakce od společnosti X, investičních vkladů a účetnictví) vyplývá, že předmětné finanční prostředky žalobce poskytl na základě smluv o půjčce X a X a na základě takto poskytnutých finančních prostředků k 31. 12. 2014 a 31. 12. 2015 zaúčtoval do výnosů úroky z půjčky v souladu se smlouvami o půjčkách. Správce daně tak postupoval v souladu s předchozími závěry krajského soudu a NSS. Daňové orgány ozřejmily, proč se přiklonily k posudku Ing. Bernhardta, který považoval za reálnější použít úrokové sazby získané ze statistiky ČNB navýšené o rizikovou přírážku. Účel půjček nebyl sjednán, což nelze zpětně zhojit tím, k čemu byly fakticky použity půjčené částky v řádu milionů bez jakéhokoliv zajištění a záruky jejich vrácení, toto bylo třeba zohlednit při výši úroku. K argumentaci, že X poskytnuté peníze nepoužil ke spotřebě a nejednalo se o spotřebitelský úvěr, žalovaný opět odkázal na body [120] až [126] napadeného rozhodnutí.

36. Pokud jde o tvrzenou časovou souvislost poskytnutých a investovaných peněžních prostředků, konstatoval žalovaný, že předložené kopie potvrzení průběhu transakcí a jejich investování jménem X, resp. X jednoznačně neprokázaly, že bylo investováno na účet žalobce. Z chronologie poskytnutí finančních prostředků je nadto zřejmé, že první finanční prostředky byly poskytnuty již v roce 2011, ačkoliv první investice byly provedeny až v říjnu 2012. Je tedy zřejmé, že více jak rok měl k dispozici peníze X, který je neinvestoval a není zřejmé, jak s nimi nakládal. Dále byly X převedeny i další finanční prostředky převyšující částku 2 000 000 Kč, které nebyly na zahraničních trzích v kontrolovaných obdobích investovány. Z uvedeného žalovaný dovozoval, že nebylo prokázáno, že existuje přímá časová souvislost mezi poskytnutím peněžních prostředků a investováním.
37. Žalovaný s odkazem na bod [118] napadeného rozhodnutí dodal, že žalobce uskutečňoval prodej cenných papírů v rámci své podnikatelské činnosti a takto o něm i účtoval. Pokud by shodně přistupoval k finančním prostředkům poskytnutým X a X, jistě by o nich účtoval shodným způsobem. Žalovaný znovu konstatoval, že svá tvrzení žalobce prokazuje především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. V účetnictví žalobce přitom byly v kontrolovaných daňových obdobích zachyceny předmětné půjčky a byl k nim i vypočítán úrok z půjček. Na tom nic nemůže změnit ani následně uzavřená smlouva o obstarání nákupu investic. Své důkazní břemeno ohledně úmyslu uzavření určité smlouvy žalobce neunesl. Proto byl správně vyzván k doložení rozdílu mezi výší úroků z půjček zahrnutých do základů daně a obvyklou výší úroku z půjček, svou povinnost nesplnil, neboť toto nevysvětlil a neprokázal uspokojivým způsobem.
38. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobce

39. Žalobce zopakoval, že v daňovém řízení vysvětlil a prokázal, že mezi ním a X, resp. jeho manželkou nevznikl vztah, který by mohl být klasifikován jako spotřebitelský úvěr. Tuto skutečnost potvrdil znalecký posudek X. Připomenul, že rozsudky krajského soudu a NSS

se týkaly daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2013, při které žalobce nepředložil klíčové důkazní prostředky. Z rozsudků lze dovodit, že pokud by žalobce předložil příslušné důkazy, byla by situace odlišná. Finanční orgány byly tedy povinny zjistit správně účel a skutečný obsah smluv o půjčce. NSS konstatoval, že předložené smlouvy o půjčce byly nesprávné, a tedy neodpovídaly skutečnému účelu a obsahu dané transakce.

40. Na rozdíl od předchozího řízení žalobce vysvětlil, že od počátku bylo jeho úmyslem uzavřít s X smlouvu o obstarání nákupu investic, ovšem strany svojí neznalostí nazvaly ujednání jako půjčku. Teprve na základě konzultace s právními a daňovými poradci si strany uvědomily nesprávnost koncepce smluvního vztahu jako půjčky. Žalobcova tvrzení tak byla od počátku daňové kontroly ve věci daně z příjmů právnických osob za rok 2014 a 2015 konzistentní a smluvní vztah nazýval jako smlouvu o obstarání nákupu investic. Postup finančních orgánů byl v rozporu se zásadou negativní teorie důkazní, neboť žalobce byl nucen prokazovat něco, co netvrdil. Pokud žalovaný zpochybňoval, že investiční činnost X byla prováděna na účet žalobce, není toto možné posuzovat pouze na podkladě toho, co je uvedeno na potvrzení transakce, mělo by být přihlédnuto zejména k samotnému ujednání mezi žalobcem a X, včetně toho, co bylo v řízení řádně doloženo, tj. i výpisů o průběhu jednotlivých investic. Žalobce znovu poukázal na ekonomicky nesmyslné jednání, pokud by si X prostřednictvím spotřebitelského úvěru pořizoval z cizích prostředků zdroje, aby mohl provádět investiční činnost na svůj vlastní účet. Žalovaný pominul, že v některých situacích je běžné, že na příslušných dokumentech o investicích figuruje osoba obstaravatele, nikoliv majitele investovaných prostředků. Ve výpisech o průběhu dané investice, které se vztahují k investicím za jednotlivé roky, figuruje žalobce. Tuto skutečnost a skutečnosti plynoucí z uzavřené smlouvy odmítají daňové orgány zohlednit a trvají na obsahu původních smluv. Nedostatek, kdy původnímu ujednání neodpovídaly formálně uzavřené smlouvy, následně zhojil prostřednictvím smlouvy o obstarání nákupu investic, která skutečný obsah a účel ujednání reflektovala. Ve smlouvě strany jednoznačně uvedly, že již od počátku neměly v úmyslu založit smluvní vztah odpovídající půjčce. Žalobce zopakoval, že poskytnuté peníze nebyly použity ke spotřebě ve smyslu zákona č. 145/2000 Sb., což potvrdila také svědecká výpověď X a stejný závěr vyplývá ze znaleckého posudku X. Bylo tedy prokázáno, že se nejednalo o spotřebitelský úvěr či vztah se spotřebitelským úvěrem srovnatelný. Nepochopitelný je závěr žalovaného, že smlouva o obstarání nákupu investic neměla retroaktivní účinky.
41. Správce daně nesprávně vycházel z dřívějších kontrolních závěrů, žalovaným citovaný bod rozsudku NSS není případný, šlo o jinou důkazní situaci. Ke znaleckým posudkům žalobce zopakoval, že vycházely nekriticky z toho, že se jednalo o půjčku. Skutečnost, že záměrem společnosti bylo zabránit znehodnocení finančních prostředků vlivem inflace, žalobce uváděl již dříve. Žalobce znovu odkázal na závěry znaleckého posudku X. Ten vyvrátil, že smlouva neměla retroaktivní účinky. Dospěl k závěru, že v rámci předmětných převodů peněžních prostředků nepřešlo vlastnictví k nim na X, neboť investiční nástroje byly evidovány v účetnictví společnosti. Ing. Attl analyzoval, zda se jednalo o půjčky, dospěl k závěru, že o půjčky nešlo. Znalec přitom měl k dispozici účetnictví kontrolovaných let 2014 a 2015. Správce daně a žalovaný neunesli důkazní břemeno podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť nezkoumali skutečný účel poskytnutí finančních prostředků. Nemohli tedy důkazní břemeno unést znaleckým posudkem Ing. Bernhardta.

42. Žalovaný nesprávně dovodil, že nebylo prokázáno, že bylo investováno na účet žalobce. Záměrem žalobce bylo převedení finančních prostředků za účelem jejich zhodnocení cestou investování na zahraničních investičních trzích. Veškeré prostředky byly použity k realizaci tohoto záměru, což žalobce doložil příslušnou dokumentací vztahující se k dané investici. Pokud žalovaný dovozoval, že takto sloužila pouze část prostředků, není zřejmé, proč posoudil veškeré transakce shodně. X prostřednictvím zahraničních správců zajistil nákup vybraných investičních nástrojů, podrobné výpisy z hlediska období i rozsahu prostředků tuto skutečnost dokládají. Zároveň bylo prokázáno, že výnos z prodeje investičních nástrojů bude připsán na účet žalobce, který zůstal vlastníkem finančních prostředků. Tuto skutečnost žalobce prokázal předloženými výpisy s průběhem investic, kde je jako investor uveden žalobce, jakož i smlouvu o obstarání nákupu investic a svědeckou výpověď X.

V. Předchozí rozsudek krajského soudu, zrušující rozsudek NSS

43. O podané žalobě již krajský soud v řízení podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozhodoval. Rozsudkem ze dne 11. 7. 2023, č. j. 59 Af 32/2022-143, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, žalobci přiznal náhradu nákladů řízení. Konstatoval, že žalobce účtoval do výnosů úroky z půjček, resp. zápůjček finančních prostředků, které byly poskytnuty v letech 2011 až 2014 manželům X na základě smluv o půjčkách. Uvedl, že ke zjištění obvyklé výše úroků z půjček sjednaných mezi nezávislými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů daňové orgány použily shodně jako při doměření daně za zdaňovací období roku 2013 znalecký posudek Ing. Bernhardta, který se týkal bezúčelových nezajištěných půjček na 9 až 10 let. Ovšem ztotožnil se žalobcem, že nebylo namístě v posuzované věci z tohoto znaleckého posudku vycházet při stanovení obvyklé výše úroků z půjček za zdaňovací období roku 2014 a 2015. Daňové orgány nevaly dostatečně v potaz, že z dokazování provedeného ve vztahu ke kontrolovaným obdobím vyplynulo, že se u půjček, alespoň v převážné části, nejednalo o půjčky bezúčelové. Pro posuzovaná zdaňovací období se žalobci podařilo prokázat účel smluv o půjčkách. V době vypracování posudku Ing. Bernhardta nebylo známo, že poskytnuté finanční prostředky nebyly spotřebovány v domácnosti manželů X, ale byly X investovány do podílových fondů společnosti X, a rovněž X finanční prostředky investoval na finančních trzích. S ohledem na tento závěr bylo nedostatečné vypořádání částí závěrů znaleckého posudku X. V posudku byly totiž rozebrány v úvahu přicházející typy úvěrů, u kterých byl na základě provedených analýz zjištěn úrok v obvyklé výši v rozmezí od 0,25–15,49 % p. a. a stanoven na úrovni 4–6 % p. a. na základě mediánu a průměru hodnot úrokových sazeb sjednávaných v rámci různých typů peněžních úvěrů. Krajský soud uložil žalovanému, aby se znovu zabýval hodnocením znaleckého posudku X a pokud se mu nepodaří uspokojivě vypořádat závěry znaleckého zkoumání, měl vyžádat další znalecký posudek.
44. Rozsudkem ze dne 13. 11. 2024, č. j. 10 Afs 221/2023-59, byl rozsudek krajského soudu zrušen. Za nesprávný NSS označil závěr, že se jednalo o účelovou půjčku, protože bylo prokázáno, že manželé X využili finanční prostředky k investování. Na účelovost půjčky nelze podle NSS usuzovat z toho, že bylo následně zjištěno, jak byly peníze použity. Účel půjčky pro případ, že se má jednat o účelovou půjčku, např. hypotéka nebo leasing, musí být sjednán již v samotné smlouvě o půjčce. Ve smlouvách o půjčkách však nebyl uveden účel poskytnutí finančních prostředků. Z toho, že manželé X následně tyto peníze sami nespotebovali, ale využili je k investicím, nelze dovodit nic o účelovosti půjčky. NSS odkázal rovněž na závěr ve svém předchozím rozsudku ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs

310/2019-52, že „účel půjček sjednán nebyl, což nelze zpětně zhojit tím, k čemu byly fakticky použity půjčené částky v řádu milionů Kč“. NSS krajskému soudu uložil, aby v dalším řízení znovu posoudil použitelnost znaleckého posudku Ing. Bernhardta a znaleckého posudku X s ohledem na povahu smluv o půjčce.

45. NSS dále konstatoval, že krajský soud nevybočil z žalobních bodů, pokud na základě závěru, že finanční prostředky byly investovány na účet manželů X, hodnotil, byť nesprávně, použitelnost znaleckých posudků ohledně posouzení bezúčelových půjček. Odmítnul výhrady žalobce k hodnocení svědecké výpovědi X. V závěru k posudku X poznamenal, že již v daňovém řízení znalec Ing. Attl ke zpracování posudku vypověděl, že vycházel pouze ze smlouvy o obstarání nákupu investic a účetnictví za rok 2017 a nezabýval se správností uzavřených smluv o půjčkách a neanalyzoval, zda šlo v době poskytnutí finančních prostředků o půjčky. Neposuzoval tedy celou věc komplexně v kontextu celého případu.

VI. Průběh dalšího řízení před krajským soudem

VI. a) doplnění vyjádření žalovaného

46. V průběhu dalšího řízení před krajským soudem doplnil žalovaný své vyjádření. Obecně se věnoval výkladu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a související judikatuře. Zdůraznil rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt. S ohledem na závěry NSS konstatoval, že prokázání způsobu využití finančních prostředků nesvědčí o tom, zda byla uzavřena účelová, nebo bezúčelová půjčka. Všechny půjčky byly sjednány jako neúčelové, neboť žádný účel možného použití finančních prostředků z půjček nebyl ve smlouvách uveden. U půjček nebylo sjednáno žádné zajištění – ručení.
47. Podle žalovaného je proto použitelný posudek Ing. Bernhardta, který dospěl k závěru, že smlouvy o půjčkách odpovídají pouze podmínkám, za kterých se poskytují tzv. spotřebitelské úvěry, a ne jiné bankovní instrumenty, a k určení úrokové sazby využil Měnovou statistiku úrokových sazeb ČNB. Žalovaný pro dokreslení upozornil na závěry posudku č. 185/2023 ze dne 27. 11. 2023, který zadal znalci Ing. Bernhardtovi ve vazbě na pokyny zrušujícího rozsudku krajského soudu. Znalecký posudek byl vypracován pro ověření výše úrokové sazby u půjček v případě, že by se nejednalo o půjčky bezúčelové a nezajištěné, ale šlo by o zapůjčené finanční prostředky použité k nákupu zahraničních investičních nástrojů jménem a na účet fyzických osob, resp. jednatele žalobce a jeho manželky. K otázce správce daně, zda předložené smlouvy o půjčce naplňují znaky pro půjčku nebo jiný finanční nástroj, odpověděl znalec, že všechny posuzované smlouvy o půjčce (včetně ústní) naplňují znaky smlouvy pro půjčku ve smyslu obvyklé finanční praxe a v souladu s platnými příslušnými právními předpisy, případně znaky pro úvěr, pokud by byly obdobné smlouvy uzavírány dle obchodního zákoníku. Jedná se o půjčky neúčelové, sjednané mezi spojenými osobami. Znalec se vyjadřoval i ke smlouvě o obstarání nákupu investic a konstatoval, že X i jeho manželka prováděli obchodování s investičními nástroji nikoli na účet žalobce.
48. Ke znaleckému posudku X žalovaný konstatoval, že nehodnotil právní stránku celého případu. Nehodnotil předložené smlouvy o půjčkách a bez bližšího hodnocení vycházel ze skutečností, které nastaly až v roce 2017. Po analýze různých typů peněžních úvěrů znalecký ústav ani jeden z typů úvěru nepovažoval za přílehlavý, a to kvůli odlišnému charakteru předmětných smluv. Nebylo tedy možné přihlédnout k žádné úrokové sazbě uvedené ve znaleckém posudku X. Sám znalec v rámci ústního jednání potvrdil, že vycházel z následně

uzavřené smlouvy o obstarání nákupu investic a účetnictví za rok 2017. Uvedl, že se nezabýval případnými úvahami ohledně správnosti smluv o půjčkách. Ke znaleckému posudku Ing. Bernhardta znalecký posudek X uzavřel, že tento znalec vycházel z jiných podkladů, a proto dospěl k jinému závěru.

49. Žalovaný setrval na svém závěru, a to i ve vazbě na předložený znalecký posudek z roku 2023, že nelze ke znaleckému závěru X přihlídnout a vycházet z jeho závěrů při stanovení výše úrokové sazby půjček. Žalobce tedy neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a nedostal zákonné povinnosti podle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázal a nevysvětlil uspokojivým způsobem zjištěný rozdíl ve sjednané výši úroků.

VI. b) reakce žalobce

50. Žalobce obsáhle na doplnění vyjádření žalovaného reagoval. Trval na tom, že mezi žalobcem a X (resp. jeho manželkou) ve skutečnosti nevznikl žádný vztah, který by mohl být klasifikován jako spotřebitelský úvěr. Ze strany finančních orgánů došlo k nesprávné aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť základní podmínkou aplikace tohoto ustanovení je řádné prošetření a zohlednění veškerých specifických podmínek a okolností posuzovaného případu.
51. Žalobce poukázal na průběh dalšího řízení po vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu, kdy žalovaný nechal zpracovat znalce Ing. Bernhardta další posudek. V posudku č. 185/2023 znalec dovodil, že obvyklé úroky nutno významně ponížít, pokud se skutkové okolnosti daného případu (konkrétní účel, se kterým bylo poskytnutí finančních prostředků spojeno – k nákupu zahraničních investičních nástrojů) zohlední, a to na úroveň 4,69–8,47 %. To byl pro žalobce přiměřenější výsledek zdanění než při použití úrokových sazeb spotřebitelských úvěrů ve výši 17,5 %. Žalovaný s použitím těchto nižších úrokových sazeb žalobce seznámil prostřednictvím přípisu *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 8. 10. 2024. Přestože měl žalobce nadále výhrady k posouzení předmětných transakcí v režimu půjček, byl připraven nově vyčíslený výsledek akceptovat. Následně však došlo dne 13. 11. 2024 k vydání zrušujícího rozsudku NSS, jehož závěry žalovaného vedly k tomu, aby se vrátil k tomu, že není prokazatelná spojitost mezi poskytnutými prostředky a zamýšleným i realizovaným investičním záměrem. Žalovaný pak zavádějícím způsobem hodnotí závěry druhého znaleckého posudku Ing. Bernhardta.
52. Následně se žalobce vymezil vůči závěrům zrušujícího rozsudku NSS. Označil je za překvapivé, formalistické a odporující závěrům rozsudku NSS ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019-49. V reakci na ně žalovaný zastává nepochopitelný závěr, že specifika prokázaných skutkových okolností případu, včetně provedených investic, nemají z hlediska § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů žádný vliv. Závěr NSS, že na účelovost půjčky nelze usuzovat z toho, že bylo následně zjištěno, jak byly peníze použity, nelze aplikovat v situaci, kdy X byl a stále je jediným společníkem i jednatelem žalobce, tedy dlužníka i věřitele. V daném kontextu by bylo absurdní předpokládat, že X „*mohl použít půjčené prostředky na cokoli*“, jak dovozuje žalovaný. Pokud jde o smlouvu o půjčce, jedná se o reálný kontrakt, který nemusí být podložen smlouvou v písemné formě. Závěry žalovaného, které odkazují rozsudek NSS, se jeví absurdně tak, že by pro žalobce bylo příznivější, pokud by v souvislosti s transakcemi nepodepisoval písemnou smlouvu. Potom by patrně žalovaný formalisticky nezkoumal pouze písemný obsah listin, ale zabýval by se skutečným obsahem a účelem předmětných transakcí s přihlédnutím k prokazatelným skutkovým okolnostem.

53. Peněžité prostředky, které byly poskytnuty žalobcem X, ve skutečnosti ani na nic jiného, než na nákup zahraničních investičních nástrojů a cenných papírů, použity nebyly. Žalobce odmítl spekulace žalovaného obsažené v přípisu ze dne 7. 6. 2024. Také není pravda, že by nebylo prokázáno, že shodné finanční prostředky, které byly poskytnuty fyzickým osobám, nebyly použity k nákupu investic. Žalobce poukázal na bankovní výpisy, ze kterých vyplývá, že jiné pohyby v mezidobí činěny nebyly. Není mu zřejmé, jak může být nadále zpochybňován účel předmětných finančních prostředků, když předložené listinné důkazy nade vší pochybnost prokazují, že poskytnutí peněžních prostředků sledovalo právě tento konkrétní účel.
54. Dále žalobce nesouhlasil se způsobem, jakým ve vyjádření žalovaný interpretoval druhý znalecký posudek Ing. Bernharda. Zadání posudku bylo zavádějící, žalovaný se opět soustředil na obvyklou úrokovou sazbu u půjček. Pouze jako okrajovou variantu uložil, aby znalec uvedl obvyklou úrokovou sazbu u půjček se zohledněním skutečností, které v řízení vyšly najevo, tj. použití zapůjčených finančních prostředků k nákupu zahraničních investičních nástrojů. Na základě druhého znaleckého posudku Ing. Bernharda žalovaný dospěl k závěru, že předmětné finanční prostředky byly neúčelovými půjčkami. Odpovědi znalce na otázky č. 1 a 2 jsou vytrženy z klíčového kontextu rozhodných skutkových okolností a znalec posuzoval půjčky jako neúčelové, a to pouze na základě původních listin nazvaných smlouvy o půjčkách. Teprve v rámci odpovědi na otázku č. 3 znalec dovedl, že obvyklé úroky je nutno významně ponížít, pokud se vezmou v potaz skutkové okolnosti daného případu v podobě nákupu zahraničních investičních nástrojů z poskytnutých finančních prostředků. Tuto část znaleckého posudku odmítá žalovaný reflektovat.
55. S hodnocením znaleckého posudku X ze strany žalovaného žalobce také nesouhlasil. Finanční orgány posudek odmítly v zásadě z důvodu, že je v rozporu s dřívějším posudkem Ing. Bernharda. Přitom právě z posudku X je patrné, že znalecký ústav se zabýval věcí detailně, se zohledněním veškerých okolností případu. Až do roku 2023 Ing. Bernhardt nezkoumal cílový účel poskytnutých prostředků, v této otázce se vyjádřil v kontextu nových skutkových okolností až v odpovědi na otázku č. 3.
56. Ve vyjádření žalovaný setrvává na pomýlené interpretaci smlouvy o obstarání nákupu investic, přestože mu její význam žalobce opakovaně vysvětloval. V této smlouvě je uvedeno na pravou míru, že smluvní strany ve vztahu k dílčím úhradám mezi sebou chybně uzavřely písemné smlouvy o půjčce, přestože obsahem a podstatou jejich smluvního vztahu a poskytnutých finančních prostředků bylo od samého počátku obstarání investic. Smlouva v žádném případě neměla ambici zneplatnit původní smlouvy, ale jen oboustranně deklarovat jejich skutečný obsah a účel. Zavádějící jsou úvahy o přípustnosti „smluvní retroaktivity“. Podstatné je, že nejen z této smlouvy, ale zejména i z dalších důkazů plyne, že záměrem převodu prostředků žalobcem na X bylo jejich zhodnocení cestou investic na zahraničních investičních trzích.
57. Ze strany žalovaného došlo k nesprávné aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Finanční orgány byly povinny unést důkazní břemeno ohledně svého závěru, že se v konkrétní věci liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalovaný nemůže dospět ke správnému závěru, pokud setrvává na názoru, že způsob, jakým bylo s předmětnými peněžními prostředky, není relevantní. V této souvislosti vzniká otázka, zda žalovaný skutečně dovozuje, že by „nespojená osoba“ v běžném obchodním vztahu jednala tak, že by si vzala úvěr s úrokem 17,5 % p. a., aby jej

následně investovala na zahraničních kapitálových trzích. Takový předpoklad se jeví na první pohled jako nereálný. S touto námitkou se ani ve svém aktuálním vyjádření žalovaný nevypořádal. Přitom i z druhého znaleckého posudku Ing. Bernhardta vyplývá, že za daných okolností by se o takový úrok nejednalo, ale muselo by být uvažováno o úroku méně než polovičním. Závěry žalovaného nadále nereflektují otázku, proč by X, navíc jako certifikovaný investiční poradce, používal pro účely následné investice prostředky ve formě drahého spotřebitelského úvěru. Je evidentní, že takové jednání by nemělo žádnou ekonomickou logiku. Zvláště v situaci, kdy X měl možnost jako jediný společník žalobce vyplatit si dané prostředky ve formě podílu na zisku s jednorázovým odvodem srážkové daně ve výši 15 %.

VI. c) další vyjádření žalovaného

58. Podle žalovaného není argumentace žalobce způsobilá zpochybnit správnost závěrů správce daně a žalovaného. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS, veškeré polemiky žalobce či zpochybňování těchto závěrů ztrácí smysl. NSS potvrdil, že mezi žalobcem a X a jeho manželkou jde o spojené osoby, zabýval se podstatou celého sporu, vyvrátil žalobcovy námitky a konstatoval, že krajský úřad vycházel z nesprávného závěru, že byla uzavřena účelová půjčka. Argumentace právním názorem žalovaného v seznámení ze dne 8. 10. 2024 je lichá. Bylo totiž vydáno ve vazbě na pravomocný zrušující rozsudek krajského soudu, ten však byl následně zrušen NSS.
59. Žalovaný nadále trval na v tom, že byly uzavřeny bezúčelové půjčky. A odmítnul námitky žalobce vůči znaleckému posudku Ing. Bernhardta z roku 2023. Z tohoto posudku jednoznačně vyplynulo, že všechny posuzované smlouvy o půjčce vykazují znaky smluv o půjčce ve smyslu obvyklé finanční praxe a jedná se dle obsahu o půjčky neúčelové. Znalcem určené úrokové sazby u jednotlivých půjček pro případ, že by byly půjčky účelové, se staly bezpředmětnými s ohledem na závazný názor NSS. Žalovaný proto trval na tom, že žalobní námitky jsou nedůvodné, a navrhoval, aby soud žalobu zamítl.

VII. Posouzení věci krajským soudem po zrušujícím rozsudku NSS

60. Krajský soud znovu přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu a mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. Přitom byl podle § 104 odst. 1 s. ř. s. vázán právním závěrem NSS vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

VII. a) jednání

61. K projednání žaloby nařídil soud jednání. Jak žalobce, tak žalovaný setrvali na svých stanoviscích uvedených v obsáhlých písemných podáních, včetně těch, která soudu zaslali v dalším řízení po vydání zrušujícího rozsudku NSS.
62. Soud dle § 77 s. ř. s. doplnil dokazování znaleckým posudkem Ing. Bernhardta č. 185/2023 ze dne 27. 11. 2023. Soud si byl vědom toho, že znalecký posudek byl správcem daně zadán až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, v rámci pokračování odvolacího řízení poté, co bylo napadené rozhodnutí žalovaného (nezákonně) zrušeno zdejším soudem rozsudkem č. j. 59 Af 32/2022-143. Také si je vědom toho, že možnost správního soudu provádět dokazování při přezkumu rozhodnutí vydaných podle daňového řádu, který stojí na rozdělení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt, je omezena z důvodu, že v řízení před soudem již nelze „dohánět“ důkazní aktivitu a unesení důkazního břemene

v daňovém řízení ať již ze strany daňového subjektu, či správce daně. Ovšem vzhledem k tomu, že se závěrů tohoto znaleckého posudku dovolávali účastníci ve svých vyjádřeních a znalecký posudek se věnoval hodnocení smluv o půjčkách, smlouvy o obstarání investic a následnému použití finančních prostředků k nákupu zahraničních investičních nástrojů, a vyjadřoval se tedy k výši obvyklých úroků na základě skutečností, které nastaly před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, provedl jím soud dokazování. Lze ho totiž podpůrně využít k posouzení otázky, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ohledně obvyklé výše úroků.

VII. b) podstata smluvního vztahu

63. Klíčovou je otázka, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně podstaty smluvního vztahu a účelu poskytnutí peněžních prostředků, které převedl spojeným osobám X v letech 2011 až 2014 v celkové výši 32 050 000 Kč a X v roce 2013 ve výši 1 000 000 Kč, a vyvrátil pochybnosti správce daně ohledně výše úroků z půjček, o nichž v kontrolovaných zdaňovacích obdobích účtoval. Pokud jde o podstatu smluvního vztahu, neshledal soud důvod odchýlit se od závěrů, které uvedl při prvním posouzení věci.
64. Vzhledem k tomu, že žalovaný v napadeném rozhodnutí obsáhle popsal právní rámec a související judikaturu (viz str. 7 až 11), soud jen ve stručnosti připomíná, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu je povinen prokázat skutečnosti, k jejichž prokázání je správcem vyzván, při splnění zde uvedených podmínek. Správce daně pak dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
65. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení opakovaně řešil NSS, přehledně ji shrnul např. v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, (všechny rozsudky dostupné na www.nssoud.cz), v němž odkázal na rozsudek ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, podle kterého má daňový subjekt povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí, a to s odkazem na nálezh Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996). NSS také zmínil, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (s odkazem na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Rozhodně není povinností správce daně tvrdit a prokázat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu, a co sledovali uzavřením určité smlouvy (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Na tyto principy ostatně poukázal rovněž oběma účastníky zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019-49, který současně zdůraznil, že správce daně prokazuje v první řadě případnou důvodnost svých pochyb o předložených podkladech, zejména účetnictví.
66. Lze dodat, že v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přihlíží přitom ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Součástí hodnocení důkazů je i závěr a odůvodnění, proč některé důkazy provedeny nebyly (viz rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75). Dle § 8 odst. 3 daňového řádu platí, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti

rozhodné pro správu daní. Toto ustanovení zakotvuje zásadu materiální pravdy, podle níž je rozhodující skutečný obsah úkonu, nikoliv jeho formální označení.

67. Správci daně nelze v první řadě vytýkat, že při zahájení daňového řízení a v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 reflektoval zjištění, která učinil v rámci daňového řízení týkajícího se roku 2013. Tedy že žalobce zaúčtoval úroky ve výši 1,6 % p. a. z půjček poskytnutých v letech 2011 až 2013 na základě jednotlivých smluv o půjčce uzavřených mezi žalobcem a X (buď jako podnikající osobou nebo nepodnikatelem) a mezi žalobcem a X a tyto smlouvy o půjčkách, které byly žalobcem předloženy v předchozím daňovém řízení, hodnotil. Stejně jako přihlížel k tomu, že po celou dobu tohoto daňového řízení žalobce platnost smluv o půjčkách nezpochybnil a sám předložil znalecký posudek RNDr. Kouckého, CSc., jímž správci daně prokazoval obvyklou výši úroků z půjček, které by mezi sebou sjednaly nezávislé osoby.
68. Závěry správce daně a žalovaného, že se jednalo o stále stejné finanční prostředky, k nimž přibýly finanční prostředky poskytnuté X v roce 2014 ve výši 700 000 Kč a 1 000 000 Kč na základě dalších dvou smluv o půjčce, považuje soud za logické. Správce daně totiž z rozvah obou zdaňovacích období, které byly přílohou daňových přiznání za předmětná zdaňovací období, zjistil, že v účetnictví žalobce byly nadále za spojenými osobami X a X evidovány dlouhodobé závazky v odpovídající výši (33 050 000 Kč ke dni 31. 12. 2014 i 31. 12. 2015). V příloze k účetní závěrce ke dni 31. 12. 2014 žalobce potvrdil, že existují půjčky žalobce X jednak jako podnikateli jednak jako nepodnikající osobě, včetně půjček ve výši 700 000 Kč a 1 000 000 Kč z roku 2014, a dále půjčka ve výši 1 000 000 Kč X. Tytéž údaje byly zaznamenány v příloze účetní závěrky ke dni 31. 12. 2015. V přílohách současně nebyla žádná zmínka o finančních investicích (pořízených zahraničních investičních nástrojích) v majetku žalobce. Pouze v příloze účetní závěrky za rok 2014 žalobce evidoval prodej 15 ks cenných papírů X s pořizovací cenou 1 500 000 Kč a prodejní cenou 1 575 000 Kč. Správce daně dále zjistil, že žalobce na základě jednotlivých vystavených faktur (v podrobnostech bod 5. rozsudku, výzva k prokázání skutečností ze dne 26. 11. 2018, str. 25 a 28 zprávy o daňové kontrole) zaúčtoval do výnosů úrok ve výši 525 657,49 Kč ke dni 31. 12. 2014 a ve výši 528 800 Kč ke dni 31. 12. 2015. Tedy účtoval o úrocích z poskytnutých půjček X a X shodným způsobem jako ve zdaňovacím období roku 2013 (viz bod 2. rozsudku, str. 8 zprávy o daňové kontrole).
69. Pokud jde o finanční prostředky poskytnuté žalobcem v roce 2014 X, jak již soud uvedl shora, podle příloh k účetním závěrkám za předmětná zdaňovací období šlo o půjčky z roku 2014. Žalobce poskytnutí těchto dalších finančních prostředků potvrdil s tím, že se tak stalo bez písemných smluv. Současně správce daně prověřil, že částka 700 000 Kč byla žalobcem uhrazena dne 16. 4. 2014 na podnikatelský účet X, zatímco částka 1 000 000 Kč byla dne 7. 7. 2014 vyplacena na osobní účet X (viz bankovní výpisy získané v součinnosti s ČSOB a KB s poznámkou o půjčce od žalobce, str. 25 zprávy o daňové kontrole). Z výpočtu výše úroků, který provedl správce daně při znalosti, že z půjček na základě dříve doložených písemných smluv o půjčce žalobce dlužníkům fakturoval úrok ve výši 1,6 % p. a., vyplývá, že i z finančních prostředků poskytnutých žalobcem X v roce 2014 byl do výnosů účtován úrok ve stejné výši. Závěr, že šlo o pokračování půjček za shodných podmínek, nelze mít, při absenci sdělení žalobce o podrobnostech půjček, za spekulativní. Lze doplnit, že správce daně v této souvislosti na str. 12 zprávy o daňové kontrole příhodně poukázal na protichůdné postoje žalobce, který nepředložil důkazní prostředky (písemné smlouvy o půjčkách, na jejichž základě byly žalobcem provedeny úhrady X v roce 2014 ve

výši 700 000 Kč a 1 000 000 Kč), jejichž existenci reflektuje bod 2 preambule smlouvy o obstarání nákupu investic.

70. To, že v daňovém řízení za kontrolovaná zdaňovací období byla důkazní situace odlišná a žalobce nebyl pasivní, jako tomu bylo v daňovém řízení za zdaňovací období roku 2013, správce daně ani žalovaný nepominuli. Správce daně již v průběhu daňové kontroly a následně ve zprávě o daňové kontrole reflektoval, že žalobce předložil řadu důkazních prostředků a tyto hodnotil. Vyjadřoval se k předložené smlouvě o obstarání nákupu investic, kopiím výpisů z účtu X a X i znaleckému posudku X. Stejně tak žalovaný v napadeném rozhodnutí nevycházel pouze ze závěrů daňového řízení za rok 2013 a závěrů rozsudků správních soudů, které se doměřením daně z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období zabývaly, ale hodnotil i důkazy provedené a skutečnosti vyšle najevo nově. Žalovaný v odvolacím řízení prostřednictvím správce daně doplnil důkazy o svědeckou výpověď X, reagoval tak na náznaky NSS, že její svědecká výpověď může být relevantní, a dále o výpověď znalce Ing. Attla z X. Rovněž tyto doplněné důkazy jednotlivě a ve spojitosti s ostatními důkazy a skutečnostmi v daňovém řízení zjištěnými hodnotil. Nelze dospět k závěru, že by daňové orgány nové důkazy nechtěly reflektovat, bezdůvodně odmítly přehodnotit výsledek daňové kontroly za rok 2013 a bez dalšího setrvaly na předem zvolené skutkové verzi ohledně půjček.
71. Ve shodě se správcem daně a žalovaným má soud nadále za to, že nové důkazy neprokazují zcela odlišný smluvní vztah mezi žalobcem a X a X, než je poskytnutí půjček na základě smluv o půjčkách.
72. Žalobce má sice pravdu v tom, že od počátku nyní řešených zdaňovacích období bylo jeho tvrzení, že nešlo o půjčky, ale poskytnutí finančních prostředků na nákup investic, konzistentní. Soud se ovšem plně ztotožnil s náhledem správce daně a žalovaného, že toto tvrzení a uzavření smlouvy o obstarání nákupu investic a navazující oprava v účetnictví žalobce v roce 2017 jsou neobvyklé a účelové a v rozporu se způsobem, jakým o poskytnutí finančních prostředků a úrocích z půjček žalobce účtoval v předchozích letech. Logicky správce daně a žalovaný poukázali na to, že s pozměněným tvrzením a novými důkazy žalobce přišel až dne 27. 4. 2018, v návaznosti na nepříznivý výsledek daňové kontroly týkající se roku 2013, který žalovaný potvrdil rozhodnutím ze dne 4. 12. 2017. Přitom v průběhu daňové kontroly za rok 2013 žalobce nepopíral, že se jednalo o bezúčelové půjčky poskytnuté spojeným osobám, nepochyboval platnost předložených smluv o půjčkách ani účetních zápisů. A sám správci daně předložil konkurující znalecký posudek RNDr. Kouckého, CSc., ze dne 3. 2. 2017, který měl prokázat pouze odlišnou obvyklou výši úroků z půjček, které by za obdobných podmínek byly sjednány mezi nezávislými osobami. Při zadání tohoto posudku žalobce sám deklaroval, že se jedná o finanční prostředky poskytnuté fyzickým osobám jako půjčky. A pokud sjednal smlouvu o obstarání nákupu investic již dne 7. 4. 2017, je s podivem, že ji předložil až soudu po vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2017. Na nepochopitelnost procesní strategie žalobce v tomto směru poukázal zdejší soud již v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 59 Af 2/2018-112, jeho závěry aproboval NSS.
73. Změna tvrzení žalobce o skutečné povaze smluvního vztahu, na jehož základě byly finanční prostředky spojeným fyzickým osobám poskytnuty, tak navazuje na poskytnutí právního a daňového poradenství, jak žalobce uvádí. Argumenty žalobce, že od počátku bylo skutečným úmyslem a obsahem smluvního vztahu poskytnutí finančních prostředků na investice žalobce a že smluvnímu vztahu žalobce nevěnoval pozornost jako právní laik

pojmu půjčka v předcházejícím daňovém příkládal jiný význam než správce daně, považuje rovněž soud za účelové a zcela se v tomto směru ztotožňuje se závěry správce daně na str. 11, 30 a 31 zprávy o daňové kontrole a žalovaného v bodech [113] a [118] až [119] napadeného rozhodnutí. Žalobce sám v průběhu daňového řízení uváděl, že X je finančním poradcem, později tvrdil, že je investičním poradcem. Správce daně ověřil, že v období od 4. 7. 2012 do 1. 3. 2017 měl X zapsáno živnostenské oprávnění s předmětem Poskytování nebo zprostředkování spotřebitelského úvěru a v letech 2014 a 2015 byl v rejstříku ČNB registrován jako vázaný zástupce, stejně jako jeho manželka X. Ostatně proto žalobce v průběhu řízení argumentoval tím, že důvodem zajištění investice přes X coby fyzickou osobu je právě jeho specializace. Podle soudu je tedy vyloučené, aby žalobce, jednající při uzavírání smluv X, stejně jako X a X na straně dlužníků neznali při uzavírání smluv o půjčkách podstatu smluvního vztahu a nebyli si vědomi rozdílu mezi půjčkou, resp. zápůjčkou finančních prostředků a jejich poskytnutím za účelem investování na účet žalobce. Žalobce současně v roce 2014 činil úkony související s prodejem cenných papírů, v rámci své podnikatelské činnosti o prodeji účtoval, jak vyplývá z přílohy k účetní závěrce ke dni 31. 12. 2014. Pokud bylo od počátku úmyslem žalobce na svůj účet nakoupit investiční nástroje na zahraničních finančních trzích, není ani soudu zřejmé, proč žalobce o těchto krocích neúčtoval obdobně.

74. Námitky, že smlouva o obstarání nákupu investic uvedla na pravou míru podstatu smluvního vztahu mezi žalobcem a spojenými osobami ode dne 24. 7. 2011 a žalobce touto smlouvou prokázal, že dříve uzavřené smlouvy o půjčkách od počátku nevyjadřovaly skutečnou vůli smluvních stran, stejně jako námitky týkající se hodnocení tohoto důkazu ze strany správce daně a žalovaného vyhodnotil soud jako nedůvodné a plně se ztotožnil se závěry finančních orgánů.
75. Správce daně i žalovaný poukázali na řadu skutečností svědčících o tom, že smlouvou o obstarání nákupu investic se žalobce pouze zpětně snažil vyhnout daňovým dopadům stanovení obvyklých úroků z uzavřených smluv o půjčkách. Smlouva byla uzavřena nedlouho poté, co sám žalobce pro účely daňového řízení za zdaňovací období roku 2013 zadal znalci RNDr. Kouckému, CSc., aby stanovil obvyklou výši úroků z půjček, které poskytnul fyzickým osobám. Smlouvu uzavřeli pouze X jako obstaravatel a žalobce a obsahovala prohlášení, že smlouvy o půjčce byly chybně uzavřeny a skutečným obsahem úkonu byla dohoda o obstarání investic. Ujednání bylo přitom vztaheno na všechny úhrady, tedy včetně úhrady ze dne 30. 3. 2013 ve výši 1 000 000 Kč, která se zjevně týká smlouvy o půjčce ze dne 20. 3. 2013 uzavřené žalobcem s X. Ta však smluvní stranou smlouvy o obstarání nákupu investic nebyla, ačkoli peněžní prostředky obdržela a následně je investovala, jak o tom svědčí její svědecká výpověď a kopie potvrzení transakce od společnosti X. Soud souhlasí s tím, že taková zpětná změna osoby, která měla finanční prostředky obdržet, odporující tomu, že fakticky je obdržela X a také tak o nich bylo účtováno, včetně hrazeného úroku z půjček za obě zdaňovací období, je nepravděpodobná. Stežní tak smlouva o obstarání nákupu investic může vyjadřovat skutečnou vůli X a skutečnou povahu smluvního vztahu mezi ní a žalobcem v době uzavření smlouvy o půjčce. Ve smlouvě o obstarání nákupu investic strany dále ujednaly, že nemají nárok na úrok z peněžních prostředků. Takové ujednání však může stěžní zpětně zvrátit faktické počínání smluvních stran, kdy žalobce o půjčkách účtoval, úroky dlužníkům fakturoval a následně o nich účtoval stejně jako ve všech předcházejících letech jako o výnosových úrocích. Ve smlouvě bylo dále sjednáno, že náklady související s realizovanými obchody, včetně poplatků souvisejících s nákupem investičních nástrojů, je povinen uhradit žalobce.

Z účetnictví za kontrolovaná zdaňovací období však správce daně nezjistil, že by byla žalobcem jakákoli úhrada poplatků zaplacená, což i soud považuje za neobvyklé. Je nepravděpodobné, že za dlouhou dobu investování (smlouva byla dokonce uzavřena na dobu neurčitou) X jako obstaratel po žalobci nepožadoval odměnu a poplatky spojené s obstaráním investic uhradit a žalobce o takových nákladech neúčtoval. V této souvislosti finanční orgány příhodně argumentovaly souvisejícími poplatky ve výši 5,25 % z vložených částek dle předložených investičních listů, které žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích nehradil. Vše tedy nasvědčuje tomu, že skutečným obsahem smluvního vztahu mezi žalobcem a spojenými osobami X a X byla půjčka, resp. zápůjčka finančních prostředků. Za správnou považuje soud také argumentaci o možnosti smluvních stran měnit, rušit a nahrazovat závazky, které mezi sebou založily, s odkazem na § 1902 o. z., nikoli však s retroaktivními účinky. Soud plně souhlasí s argumentací správce daně na str. 15 zprávy o daňové kontrole a závěry žalovaného na str. 35, zejm. v bodu [136] napadeného rozhodnutí, na které v podrobnostech odkazuje. Žalovaný v této souvislosti případně citoval závěry rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010-180, že je podstatné, jak reálně smluvní strany v určitém zdaňovacím období sjednané závazky dodržují a plnění si poskytují, což pak nalezne odraz z hlediska daňového práva.

76. Pokud jde o žalobcem předložené kopie výpisů z účtu X a investiční společnosti X a dokumentaci o průběhu investic, ani tyto listinné důkazy neprokazují, že přes uzavřené smlouvy o půjčkách a pokračující účtování o nich a o úrocích z půjček hrazených šlo o investice žalobce. Podle obsahu předložených kopií výpisů a potvrzení se jednalo o transakce X a X, žádnou vazbu na investice žalobce z nich nelze dovodit. Přestože se žalobce snaží argumentovat různými variantami smluvních vztahů v oblasti investic a poukazuje na to, že ve vztahu k jiným subjektům prokazoval, že na dokumentech figuruje osoba obstaratele, nic to na věci nemění. Ve světle uzavření smluv o půjčkách a na ně navazujícího účtování o výnosových úrocích nelze z ničeho dovodit, že investorem poskytnutých finančních prostředků byl skutečně žalobce. Znovu lze připomenout, že žalobce o uskutečněných nákupech a prodeích investičních nástrojů oproti prodeji cenných papírů Phoenix Plus v roce 2014 neúčtoval, na rozdíl od těchto cenných papírů a jejich prodeje jednotlivé investiční nástroje nezmiňoval v přílohách k účetním závěrkám. Žalovaný také logicky argumentoval tím, že výpisy o průběhu investic, které žalobce předkládal jednotlivě za roky 2012 až 2015 a které mají doložit průběh poskytnutí a investování finančních prostředků žalobcem jako investorem, jsou žalobcovy výpisy, nikoli výpisy z účetnictví za kontrolovaná období. Ani z těchto dokumentů tak nevyplývá, že investorem byl skutečně žalobce a že investice byly X, resp. X uskutečněny na účet žalobce, který měl investiční nástroje po celou dobu ve svém majetku. Takový závěr nelze učinit ani na základě časové souvislosti mezi úhradami finančních prostředků manželům X a uskutečněním investic, kterou žalovaný připustil, s výhradou poskytnutí první platby X v roce 2011, kdy k uskutečnění první zahraniční investice došlo až v říjnu 2012, a převodem částky 2 000 000 Kč, která nebyla v kontrolovaných obdobích takto investována. Tvzení žalobce, že se od počátku jednalo o poskytnutí finančních prostředků za účelem jejich investice na účet žalobce, nepodporuje ani jeho argumentace, že je obecně známou skutečností, že pro české kapitálové společnosti je náročnější, ne-li nemožné dosáhnout na zahraniční investiční produkty než pro fyzické osoby. Právě uvedené nasvědčuje tomu, že investice byly realizovány manželé X jako fyzickými osobami, kteří k nákupu zahraničních investičních nástrojů použili peněžní prostředky, které jim žalobce půjčil na obvyklý úrok, fakticky hrazený ve výši 1,6 % p. a. Tento závěr také podporuje

argumentace správce daně na str. 30 až 31 zprávy o daňové kontrole. Namítá-li žalobce, že jeho záměrem bylo investovat finanční prostředky žalobce na jeho účet prostřednictvím X z důvodu jeho odborných znalostí, pak si musel být vědom toho, že finanční prostředky nemůže X investovat jako specialista – vázaný zástupce (stejně jako investiční zprostředkovatel), neboť v takovém případě nesmí podle § 32k zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálových trzích, přijímat peněžní prostředky ani investiční nástroje zákazníků, tudíž bude investiční nástroje nakupovat na svůj účet v pozici fyzické osoby.

77. Soud se rovněž ztotožnil se závěry finančních orgánů, že ani žalobcem předložený znalecký posudek X neprokazuje, že skutečným obsahem smluvního vztahu bylo od počátku poskytnutí finančních prostředků X a X k obstarání investic na účet žalobce, nikoli půjčka, resp. zápůjčka finančních prostředků. Není možné konstatovat, že byl znalecký posudek X odmítnut jen z důvodu, že byl v rozporu s dříve předloženými znaleckými posudky Ing. Bernhardta a RNDr. Kouckého, CSc. Za klíčové soud ve shodě s žalovaným považuje, že i přes vyjádření znaleckého ústavu ze dne 15. 11. 2019 (viz body [98] a [99] napadeného rozhodnutí) a svědeckou výpověď znalce Ing. Attla (viz zejména body [91] až [97] napadeného rozhodnutí), znalecký ústav, ačkoli měl při vypracování znaleckého posudku k dispozici též rozvahu, výsledovku a účetní deníky za roky 2014 a 2015 i znalecký posudek RNDr. Kouckého, CSc. [pak je ovšem v rozporu s § 28 odst. 2 písm. c) zákona č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, neuvedl ve znaleckém posudku v části Použité doklady a literatura], nehodnotil právní stránku celého případu, nehodnotil předložené smlouvy o půjčkách ani smlouvu o obstarání nákupu investic a opravu účetnictví provedenou v roce 2017 co do účelovosti a skutečného obsahu smluvního vztahu, a bez bližšího hodnocení vycházel ze skutečností, které nastaly až v roce 2017, tedy nikoli v době poskytnutí finančních prostředků žalobcem X a X. Znalec Ing. Attl při výslechu potvrdil, že znalecký posudek vycházel z následně uzavřené smlouvy o obstarání nákupu investic a účetnictví za rok 2017. Znalecký posudek se nezabýval správností uzavřených smluv o půjčkách a neanalyzoval, zda šlo v době poskytnutí finančních prostředků o půjčky s ohledem na tehdy existující účetní záznamy o půjčkách. Tyto skutečnosti v posudku nejsou nehodnoceny, ačkoli dle doplňujícího vyjádření měly být tyto okolnosti znaleckému ústavu známy. Znalecký posudek hodnotil skutkový stav roku 2014 a 2015 bez dalšího na základě dodatečně sepsané smlouvy o obstarání nákupu investic, soud ovšem ve shodě s finančními úřady její zpětný vliv na podstatu smluvního vztahu tak, jak byl zjištěn shora, odmítnul. K závěru, že finanční prostředky zůstaly ve vlastnictví žalobce, dospěl znalec na základě smlouvy o obstarání nákupu investic a účetnictví žalobce po jeho opravě, aniž se blíže zabýval způsobem účtování žalobce v letech 2014 a 2015, a to zejména o úrocích z půjček ve výši 1, 6 % p. a., které byly v těchto letech účtovány do výnosů shodně jako ve zdaňovacím období roku 2013.
78. Další žalobní námitky se týkaly hodnocení svědecké výpovědi X. Soud nemá za to, že by žalovaný popřel smysl a podstatu svědecké výpovědi ve smyslu § 93 odst. 1 a § 96 odst. 1 daňového řádu. Nelze pominout, že součástí hodnocení svědecké výpovědi je ujasnění si vztahu svědka k účastníkům řízení a toho, jak svědek situaci, o níž vypovídal, vnímal. Tímto způsobem žalovaný postupoval, vycházel přitom ze závěrů rozsudku NSS ze dne 22. 5. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019-49, které citoval a ze kterých vyplývá, že svědkyně je manželkou X – jediného společníka a jednatele žalobce – a sama figuruje v jedné ze smluv o půjčce. Je tedy evidentní, že má na věci shodný zájem jako manžel, který však ve věci nemůže být jako jednatel žalobce vyslechnut, a její výslech proto nemůže obstát jako důkaz jediný. Je především nutno odmítnout argument žalobce, že řízení není vedeno s manželem

svědkyně, ale žalobcem, k němuž svědkyně nemá žádný vztah. Naopak, svědkyně je vůči žalobci spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 4 zákona o daních z příjmů, tuto skutečnost, kterou žalobce nerozporoval, nelze pominout. Důkazní hodnotu provedené svědecké výpovědi hodnotil žalovaný správně. Konstatoval-li žalovaný, že žalobkyně neuvedla žádné nové skutečnosti, je třeba tuto pasáž vnímat v kontextu celého hodnocení svědecké výpovědi. Žalovaný v bodech [173] a [174] napadeného rozhodnutí zdůraznil, že pokud svědkyně obecně potvrdila, že se nejednalo o soukromou investici, ale o prostředky žalobce, které byly investovány na účet žalobce, byla s touto informací seznámena manželem, nejednalo se o skutečnost, o níž by vypovídala na základě toho, co sama vnímala. Tedy vycházela z tvrzení žalobce, přesněji řečeno jeho jednatele – svého manžela, které mělo být v řízení žalobcem v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázáno. Jestliže byly ostatní důkazní prostředky hodnoceny tak, že neprokazují, že by finanční prostředky vyplacené manželům X ve skutečnosti nebyly půjčkou a byly poskytnuty k investicím na účet žalobce, nelze žalovanému vytýkat, jak svědeckou výpověď hodnotil. Obdobně se k výhradám žalobce vůči hodnocení svědecké výpovědi postavil NSS v bodech [42] a [43] zrušujícího rozsudku č. j. 10 Afs 221/2023-59.

79. Soud tedy uzavírá, že z provedených důkazů, které bylo na místě hodnotit ve světle skutečností dříve zjištěných, vyplynulo, že žalobce účtoval do výnosů úroky z půjček, resp. zápůjček finančních prostředků, které byly poskytnuty v letech 2011 až 2014 X a X na základě shora identifikovaných smluv o půjčce.

VII. c) účel půjček, obvyklá výše úroků

80. Další klíčovou otázkou je, zda správce daně postupoval v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pokud provedl úpravu základu daně na základě závěru, že žalobcem do výnosů zahrnuté úroky z půjček spojeným osobám ve výši 1,6 % p. a. se liší od úroků, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
81. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Žalovaný v bodech [29] až [36] napadeného rozhodnutí obsáhle citoval judikaturu NSS, která se výkladem a aplikací uvedeného ustanovení zabývá, soud si na tuto část rozhodnutí opět dovolí odkázat.
82. Při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tedy bylo povinností správce daně prokázat nejen, že žalobce a X a X jako dlužníci jsou spojenými osobami, ale také ho tížilo důkazní břemeno ohledně výše úroků z půjček, které by za stejných nebo obdobných podmínek mezi sebou sjednaly nezávislé osoby (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30; ze dne 27. 1. 2010, č. j. 7 Afs 74/2010-81). Jednou z možností, jak zjistit cenu obvyklou, je zadání znaleckého posudku. Takový postup je v souladu se závěry rozsudku NSS ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012-40, že správce daně je oprávněn při zjištění cen přistoupit k přibrání znalce, pokud jeho motivací bylo zjistit referenční cenu způsobem, který by nevzbuzoval pochybnosti o objektivitě a náležitě odbornosti.

83. Tímto způsobem správce daně postupoval, ke zjištění obvyklé výše úroků z půjček sjednaných mezi nezávislými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů použil, shodně jako při doměření daně za zdaňovací období roku 2013, znalecký posudek Ing. Bernhardta. Znalec Ing. Bernhardt pro bezúčelové, nezajištěné půjčky, na 9 až 10 let, které byly připodobněny spotřebitelským úvěrům, stanovil obvyklé úrokové sazby v rozmezí u první půjčky X jako podnikateli na 8,42–10,42 % p. a., u půjček X jako nepodnikateli pak na 14,93–17,93 % p. a., 14,27 %–17,27 % p. a., 14,57–17,57 % p. a.; u půjčky X na 15,19–17,19 % p. a., s doporučením použít horní hranici a rizikovou přírážku ve výši 3 % v případě půjček X jako nepodnikateli a 2 % v ostatních případech, v rámci které přihlédl i k bonitě dlužníků.

84. Soud připomíná, že závěry tohoto znaleckého posudku ohledně obvyklé úrokové sazby, použití její horní hranice i rizikové přírážky, a to i v komparaci s žalobcem předloženým znaleckým posudkem RNDr. Kouckého, CSc., byly již hodnoceny a aprobovány rozsudky zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 59 Af 2/2018-112, a NSS ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019-53, na které si soud v podrobnostech dovolí odkázat.

85. Při zodpovězení otázky, zda byly závěry tohoto znaleckého posudku použitelné i při stanovení výše obvyklých úroků z půjček ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2014 a 2015, je třeba vycházet z toho, že se jednalo o půjčky bezúčelové. Jak uvedl NSS ve zrušujícím rozsudku ze dne 13. 11. 2024, č. j. 10 Afs 221/2023-59:

„[34] NSS uvádí, že účel půjčky, resp. úvěru, musí být sjednán již v samotné smlouvě. Podle § 2398 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, platí, že váže-li smlouva použití úvěru jen na určitý účel, může úvěrující omezit poskytnutí peněz pouze na plnění povinností úvěrovaného vzniklých v souvislosti s tímto účelem. Účel úvěru musí být sjednán již ve smlouvě (srov. ŠVESTKA, Jiří a kol. Občanský zákoník. Komentář. Svazek V [§ 1721 - § 2520, relativní majetková práva 1. část]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, či usnesení NS ze dne 24. 8. 2011, sp. zn. 20 Cdo 306/2010). Spotřebitelský úvěr je podrobněji upraven v zákoně č. 257/2016 Sb., o spotřebitelském úvěru.

[35] Na účelovost půjčky přitom nelze usuzovat z toho, že bylo následně zjištěno, jak byly peníze použity. Účel půjčky pro případ, že se má jednat o účelovou půjčku, např. hypotéka nebo leasing, musí být sjednán již v samotné smlouvě o půjčce.

[36] Ve smlouvách o půjčkách v posuzované věci nebyl uveden účel poskytnutí finančních prostředků. Z toho, že manželé N. následně tyto peníze sami nespotřebovali, ale využili je k investicím, nelze dovodit nic o účelovosti půjčky. Jedná se pouze o to, jak byly poskytnuté finanční prostředky manželé N. využity. K tomu srov. rovněž závěr v rozsudku NSS ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019-52, který se týkal předchozího zdaňovacího období. NSS v citovaném rozsudku uvedl, že „účel půjček sjednán nebyl, což nelze zpětně zhojit tím, k čemu byly fakticky použity půjčené částky v řádu milionů Kč.“

86. Obsáhlá polemika žalobce s právě citovanými závěry NSS a akcentování toho, že žalobce prokázal, že finanční prostředky nebyly spotřebovány v domácnosti manželů X, ale byly X i X fakticky investovány na zahraničních finančních trzích, což mělo být od počátku záměrem smluvních stran, není relevantní. Závěry NSS je krajský soud vázán, opakuje tedy, že žalobce v letech 2011 až 2014 poskytl X a X půjčky, resp. zápůjčky finančních prostředků, u nichž nebyl ve smlouvách sjednán účel. Bylo pouze sjednáno, že dlužník zaplatí věřiteli z půjčky obvyklý úrok jednou ročně, a to vždy k 31. 12. daného roku. Po uplynutí sjednané

doby je dlužník povinen vrátit celou dlužnou částku věřiteli. U půjček nebylo sjednáno žádné zajištění – ručení.

87. Po opětovném hodnocení obsahu znaleckého posudku Ing. Bernhardta č. 175/2016, a to rovněž ve světle závěrů znaleckého posudku X, dospěl soud k závěru, že jeho závěry ohledně výše obvyklé úrokové sazby ob stojí. Veškeré rozhodné parametry půjček, resp. zápůjček finančních prostředků byly znalcem v posudku zohledněny. Znalec dospěl k závěru, že uzavřené smlouvy o půjčkách odpovídají pouze podmínkám, za kterých se poskytují tzv. spotřebitelské úvěry, a ne jiné bankovní instrumenty. Znalec pouze připodobnil posuzované půjčky spotřebitelským úvěrům a k určení úrokové sazby využil Měnovou statistiku úrokových sazeb ČNB a stanovil interval úroků shora specifikovaným způsobem.
88. Na těchto závěrech znalec Ing. Bernhardt setrval i ve znaleckém posudku č. 185/2023 ze dne 27. 11. 2023, který vyžádal žalovaný v návaznosti na původní, následně NSS zrušený rozsudek zdejšího krajského soudu. I poté, co byl znalec seznámen se smlouvou o obstarání investic uzavřenou v roce 2017 a žalobcem provedenou opravou v účetnictví, setrval v části znaleckého posudku, v níž odpovídal na otázky správce daně č. 1 a č. 2, na způsobu určení intervalu obvyklé výše úrokových sazeb. Znalec znovu konstatoval, že předložené smlouvy o půjčce, včetně ústní půjčky, naplňují znaky pro půjčku ve smyslu obvyklé finanční praxe, případně znaky pro úvěr, pokud by byly obdobné smlouvy uzavírány dle obchodního zákoníku. Dovodil, že úrokovou sazbu bylo nutno uplatnit po celou dobu splatnosti půjčky ve výši takové, jaká byla stanovena (sjednána) k datu poskytnutí půjčky. Není zde tedy důvod jeho závěry nepoužít i pro výši úroků v kontrolovaných zdaňovacích obdobích.
89. Žalovaný pak podle přesvědčení soudu nepochybil, pokud znaleckému posudku X nepřisoudil vyšší důkazní hodnotu a nevycházel z jeho závěrů. Již shora soud konstatoval, že znalecký ústav, ač měl k dispozici i dříve uzavřené smlouvy o půjčce, rozvahu, výsledovku a účetní deníky za roky 2014 a 2015 i znalecký posudek RNDr. Kouckého, CSc., nezabýval se správností uzavřených smluv o půjčkách, nerefletoval způsob, jakým žalobce po několik zdaňovacích obdobích o půjčkách a úrocích z nich účtoval a bez dalšího vycházel ze skutečností, které nastaly až v roce 2017. Tedy nikoli v době poskytnutí finančních prostředků X a X. Jak konstatoval již NSS v rozsudku ze dne ze dne 13. 11. 2024, č. j. 10 Afs 221/2023-59: „*Neposuzoval tedy celou věc komplexně v kontextu celého případu.*“ Pro úplnost soud konstatuje, že v pasáži, v níž se znalecký ústav věnoval pouhému popisu uzavřených smluv o půjčce, rovněž konstatoval, že se jedná o půjčky neúčelové, bez uvedení konkrétní výše úroku, s dlouhodobou splatností, bez zajištění. Pokud znalecký ústav při stanovování obvyklé výše úrokové sazby analyzoval různé typy peněžních úvěrů, ani jeden z typů úvěru nepovažoval za přílehlavý, vždy s odůvodněním, že poskytnuté finanční prostředky nemohly být úvěrem (spotřebitelským, hypotéčním, investičním, lombardním, ani obchodováním na úvěr) právě kvůli odlišnému charakteru předmětných smluv, kdy finanční prostředky byly určeny na nákup investičních nástrojů, které zůstaly v majetku žalobce. Jak soud odůvodnil shora, tyto předpoklady správné nejsou. Soud tedy souhlasí se žalovaným, že nebylo možno přihlídnout k žádné úrokové sazbě uvedené ve znaleckém posudku X. Lze připomenout, že znalec Ing. Attl v rámci výpovědi potvrdil, že vycházel z následně uzavřené smlouvy o obstarání nákupu investic a účetnictví za rok 2017, a zopakoval, že se nejednalo o poskytnutí finančních prostředků na základě půjčky a že nebyly poskytnuté finanční prostředky spotřebitelským úvěrem, ale byly stále v majetku žalobce. A potvrdil, že se znalecký ústav nezabýval případnými úvahami ohledně správnosti předmětných smluv o půjčkách, neanalyzoval, zda se jednalo v době poskytnutých finančních prostředků o půjčky.

90. Ke znaleckému posudku Ing. Bernhardta znalecký ústav X uvedl, že tento znalec vycházel z jiných podkladů než on, a proto dospěl k jinému závěru. Pokud jde o argumenty znaleckého ústavu, že poskytnuté finanční prostředky nebyly spotřebitelským úvěrem, nelze je vzít za rozhodné. Předně soud opakuje, že znalec Ing. Bernhardt neuvedl, že by se v případě půjček, resp. zápůjček finančních prostředků jednalo o spotřebitelský úvěr. Především ale skutečnost, že finanční prostředky nebyly spotřebovány v domácnosti manželů X a že byly použity na operace s investičními nástroji, nejsou v dané věci rozhodné. Stručné doporučení znaleckého ústavu za těchto okolností stanovit úrokové sazby na úrovni 4–6 % na základě mediánu oproti odůvodněným závěrům znaleckého posudku Ing. Bernhardta neobstojí. Důvody uvedené v žalobě, kterých se žalobce dovolával ve prospěch závěrů znaleckého posudku X, jsou neopodstatněné.
91. Rovněž znalecký posudek Ing. Bernhardta č. 185/2023 svědčí o tom, že správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně obvyklé výše úroků z půjček, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž byly žalobcem spojeným osobám finanční prostředky v letech 2011 až 2014 zapůjčeny. Na překážku akceptování znaleckých závěrů Ing. Bernhardta není, že jeho odbornost není zaměřena na oblast investičních trhů. Jak konstatoval NSS, není rozhodné, že následně byly finanční prostředky použity k nákupu zahraničních investičních nástrojů. Výchozí závěr o výši úrokových sazeb tak byla správná, jednalo se o hotovostní půjčky bezúčelové, nezajištěné. Není tedy pravdou, že zadání otázek č. 1 a č. 2, a proto i odpovědi znalce na ně, byly vytrženy z klíčového kontextu rozhodných skutečností. Část znaleckého posudku odpovídající na otázku č. 3 pak není použitelná právě proto, že se jednalo o půjčky bezúčelové, nezajištěné. Nic na tom nemění ani zásadní nesouhlas žalobce s tímto hodnocením. Znalcem uvažovaný nižší interval obvyklé výše úroků 4,69–8,47 % byl stanoven pro případ, že by se nejednalo o půjčky bezúčelové a nezajištěné, ale o půjčky, které byly sjednány jako účelové k nákupu zahraničních investičních nástrojů. O takový případ však nešlo, jak již soud podrobně vysvětlil shora, s odkazem na závěry rozsudku NSS č. j. 10 Afs 221/2023-59. Zadáním otázky č. 3 správce daně zjevně reagoval na pokyn krajského soudu, jehož závěr, že na účel půjček finančních prostředků lze usuzovat z toho, že byly finanční prostředky poskytnuty a fakticky využity k zahraničním investicím, byl NSS označen za nesprávný.
92. Na věci nemění nic ani další skutečnosti, kterých se žalobce opakovaně dovolává. Tedy, že je finančním poradcem, že záměrem převodu peněz bylo od počátku jejich zhodnocení cestou investování na zahraničních investičních trzích a že smlouvy o půjčkách byly od počátku uzavřeny chybně a smlouva o obstarání investic neměla předchozí smlouvy „zneplatnit“, ale oboustranně deklarovat jejich skutečný obsah. Rovněž není relevantní, že X měl jako jediný společník a jednatel možnost nechat si peněžní prostředky vyplatit ve formě podílu na zisku s nižší 15 % srážkovou daní, jak ostatně uvedl NSS v závěru zrušujícího rozsudku.
93. Pro úplnost soud uvádí, že neprováděl dokazování listinami, které označil žalobce a které jsou součástí správního spisu: Spisovým materiálem soud ve správním soudnictví dokazování neprovádí (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117).
94. Soud uzavírá, že rozhodnutí finančních orgánů byla vydána v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, správce daně unesl důkazní břemeno ohledně výše obvyklých úroků z půjček, které by byly sjednány za obdobných podmínek mezi nespojenými osobami.

VI. Závěr a náklady řízení

95. Ze shora uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
96. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, 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.
97. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, a to před soudu obou stupňů.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 19. března 2025

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu