



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **R. s.r.o.**, IČO X
sídlem V. 294, X V.
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2023, č. j. 29148/23/5200-11434-707700

takto:

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

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 2. 2019, č. j. 312540/19/3102-50524-804929 doměřil žalobkyni daň z příjmu právnických osob ve výši 2 349 540 Kč za zdaňovací období roku 2013 a stanovil penále ve výši 469 908 Kč. Dle zprávy o daňové kontrole vedla k doměření daně mj. následující kontrolní zjištění:
 - neoprávněné zahrnutí nákladů na opravu skladové haly v obci V. do daňově účinných nákladů ve výši 7 034 586,47 Kč – podle správce daně neprováděla žalobkyně opravu haly, nýbrž vystavěla halu novou, tj. pořídila hmotný majetek, přičemž výdaje vynaložené na pořízení hmotného majetku nelze uplatňovat v rámci nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění

účinném do 31. 12. 2013 (dále „ZDP“), nýbrž jedině v rámci odpisů dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP (zjištění č. 1);

- neoprávněné zahrnutí úroků z dluhopisů emitovaných v roce 2012 do daňově účinných nákladů ve výši 833 333 Kč – podle správce daně žalobkyně použila prostředky získané emisí dluhopisů na pořízení dlouhodobého majetku (výrobní haly v obci V.), nikoliv na financování provozních záležitostí, přičemž žalobkyně si sama stanovila, že úroky vzniklé během pořizování dlouhodobého majetku jsou součástí pořizovací ceny; proto takové úroky nemohou být uplatněny jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. b) ZDP, nýbrž jedině jako odpis dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP (zjištění č. 2);
- neoprávněné zahrnutí nákladů za nákup služeb od dodavatele T. S. (dále „T.“) do daňově účinných nákladů ve výši 4 490 630 Kč [žalobkyně měla dodat společnosti K. R. a. s. (dále „K.“) čerpadlo do budované jaderné elektrárny M. včetně průvodní technické dokumentace (dále jen „PTD“), přičemž si podle faktur měla nechat tuto dokumentaci zpracovat společností T.] – podle správce daně nebylo prokázáno, že by předmětné plnění žalobkyni společnost T. poskytla (zjištění č. 4);

2. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 2. 2020 zamítl a platební výměr potvrdil. Toto rozhodnutí žalovaného ale zdejší soud rozsudkem ze dne 30. 6. 2022, č. j. 65 Af 23/2020-170, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť shledal důvodným žalobní bod týkající odmítnutí snížení základu daně žalobkyně o částku 1 824 036,75 Kč, odpovídající nesprávně zaúčtované dohadné položce aktivní na zbývající část ceny z kupních smluv uzavřených s Č. P. D., a. s. v roce 2012 (zjištění č. 6).
3. Žalovaný následně vydal žalobou napadené rozhodnutí, jímž na základě závěru soudu částečně vyhověl odvolání žalobkyně tak, že jí požadovaným způsobem snížil základ daně za předmětné zdaňovací období o uvedenou dohadnou položku aktivní, a tudíž platebním výměrem doměřenou daň snížil na částku 2 002 980 Kč, a penále na částku 400 596 Kč.

B) Shrnutí obsahu podání účastníků

4. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Uplatněné žalobní body soud stručně shrnuje takto:
 - a) Rozhodnutí žalovaného je nezákonné z důvodu prekluze práva stanovit daň, neboť jednak byla daňová kontrola zahájena měsíc před koncem lhůty, aniž poté bezprostředně následovaly kontrolní úkony, takže šlo o účelový úkon nezpůsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a dále byl nesprávně vypočten konec prekluzivní lhůty z důvodu nepřiléhavé aplikace § 38r odst. 2 ZDP, jehož smyslem je poskytnout správci daně dostatečný časový prostor pro kontrolu splnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty, avšak žalobkyně daňovou ztrátu za rok 2011 v plném rozsahu uplatnila v roce 2012, takže nebyl dán důvod pro prodlužování prekluzivní lhůty za rok 2013 podle uvedeného ustanovení.
 - b) Závěr žalovaného, že žalobkyně neprováděla na nemovitosti ve V. opravu, ale pořídila novou stavbu, je nesprávný a nemá oporu v dokazování. Žalobkyně odstranila všechny svíslé stěny původní haly proto, aby mohla provést nutnou opravu základové desky, jež ale odstraněna nebyla, nýbrž byly jen technicky, staticky či jinak nevyhovující části základů vyměněny s ohledem na technologický pokrok v oblasti stavebních materiálů. Nešlo tedy o demolici. Daňové orgány pochybily, pokud neuznaly žádné žalobkyní

vynaložené náklady. Žalobkyně výslovně žádala, aby správce daně stanovil, v jakých případech se jedná o náklady na opravu, což ale tento neučinil a žalovaný nenapravil.

- c) Nebyl důvod vyloučit úroky z dluhopisů z daňově účinných výdajů, neboť žalobkyně prokázala, že splnila podmínky § 24 odst. 1 ZDP, a naopak daňové orgány své důkazní břemeno neunesly. Výzvy správce daně z 20. 11. 2017 a 25. 1. 2018, aby žalobkyně prokázala, že veškeré úroky z dluhopisů jsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neobsahují konkrétní důvody zpochybňující daňovou účinnost úroků z dluhopisů vyžadované ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tudíž správce daně neunesl své důkazní břemeno a nedošlo k aktivaci důkazního břemene žalobkyně. Žalobkyně v daňovém řízení vysvětlila racionální ekonomické důvody emise dluhopisů – potřeba finančních prostředků pro krytí provozních výdajů z důvodu nárůstu počtu zakázek náročných na financování výrobní činnosti, přičemž kontokorentní úvěr od U. B. byl již vyčerpán, současně byla financována oprava budovy ve V. a plánována výplata podílu na zisku společníkům, z čehož je zřejmé že na konci roku 2012 čelila zvýšené potřebě finančních prostředků, pročež musela využívat cizích zdrojů. „Pochybnosti“ žalovaného vzešlé z vyjádření jednatele žalobkyně ze dne 15. 9. 2017 a údajné změny argumentace žalobkyně po změně právního zástupce jsou účelové, neboť na uvedení nepřesné informace o účelu využití finančních prostředků jednatelem s odstupem pěti let a bez přípravy není nic zvláštního. Ze zdůvodnění závěru žalovaného o tom, že žalobkyně disponovala dostatečnými vlastními či cizími zdroji pro financování provozních potřeb, není zřejmé, jaké důkazy žalovaný hodnotil (z jakých údajů a k jakému datu vyšel), přičemž sám potvrdil, že cash flow žalobkyně v lednu a únoru 2013 bylo v záporné výši. Daňové orgány nebyly oprávněny hodnotit finanční situaci žalobkyně s přihlédnutím k ex post (až v červnu a červenci 2013) nastalým skutečnostem, které nebyla žalobkyně s to v době emise dluhopisů predikovat. Žalovaný dovodil, že žalobkyně měla dostatek prostředků ke krytí provozních výdajů, aniž provedl jakoukoli analýzu jejích disponibilních zdrojů v době emise dluhopisů. Z analýzy pozitivního vymezení použití finančních prostředků přitom vyplývá, že 78,2 % podílu příjmu z emise dluhopisů bylo použito na zajištění financování provozních výdajů žalobkyně a jen 21,8 % na krytí investičních výdajů, a to jen po přechodnou dobu, tj. do poskytnutí úvěru na financování stavebních prací, což žalobkyně doložila smlouvou o úvěru ze dne 18. 10. 2013. Žalovaný ale veškeré důkazy nepodporující jeho verzi upozadil a nehodnotil ve vzájemných souvislostech. Z hlediska splnění podmínky § 24 odst. 1 ZDP není nutné prokazovat přímou úměru mezi příjmem a výdajem, takže úrokové náklady z emise dluhopisů měly být akceptovány v plné výši a nikoli jen částečně. Způsob financování podnikatelské činnosti spadá do podnikatelské strategie, takže správce daně nebyl oprávněn zpětně žalobkyni určovat, jak měla při financování své činnosti postupovat, tj. že měla odložit výplaty podílů na zisku. Správce daně nemůže po společnících spravedlivě požadovat, aby do společnosti pouze investovali vlastní kapitál, aniž by jejich investice byla zhodnocena ve formě podílu na zisku, popř. aby ve společnosti bez jakékoliv náhrady ponechávali finanční prostředky z titulu nevyplaceného zisku. Rovněž správce daně nesprávně interpretoval účetní závěrku žalobkyně v otázce aktivace úroků a dalších finančních výdajů vyskytujících se během pořízování dlouhodobého majetku – žalobkyně deklarovala jen možnost, nikoli nutnost takto postupovat. Žalovaným vyzdvihovaný způsob zaúčtování nákladů souvisejících s investičním úvěrem nijak nesouvisí s úroky z dluhopisů, úvahy žalovaného v tomto směru jsou zmatečné.

d) Nebyl důvod vyloučit výdaj na služby realizované společností T. z daňově účinných nákladů. Z výzvy správce daně, ať žalobkyně prokáže, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP nebylo seznatelné, co správce daně rozporuje a že má pochybnosti o faktickém přijetí plnění, resp. o uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem ve fakturovaném rozsahu a ceně. Správce daně se fakticky zaměřil na způsobilost společnosti T. realizovat předmětné činnosti, avšak takový okruh pochybností nemůže podle judikatury obstát. Zjištění správce daně, že T. neměla zaměstnance přihlášené k nemocenskému pojištění, je irelevantní, neboť existuje mnoho dalších forem výkonu práce, což žalovaný přehlíží. Z hlediska uznatelnosti výdajů nemohou být určující ani okolnosti vzniku společnosti T., absence zápisu příslušného předmětu podnikání, ani to, že tato společnost v řízení o DPH neprokázala uskutečnění plnění na výstupu a že jí nesvědčí povinnost přiznat DPH. Z daňových přiznání společnosti T. je patrné, že tato přiznala daň na výstupu z uskutečněných plnění přijatých žalobkyní, čímž potvrdila, že předmětná plnění poskytla. Argumentace nesouladem v datech provedených prací je lichá, původní technickou dokumentaci zpracovanou žalobkyní, jež byla součástí dodávky, shledal zákazník nevyhovující, a proto byla smlouva se společností T., která měla vytýkané vady původní dokumentace odstranit, uzavřena až po uskutečnění části dodávky. Z dokumentace je patrné, že v ní byly po uzavření smluv se společností T. prováděny četné úpravy a vytvářeny nové soubory. Závěr žalovaného, že od 19. 2. 2013 do 27. 3. 2013 byly provedeny veškeré potřebné změny dokumentace, je vyvrácen, neboť neexistuje žádný relevantní důvod, proč by docházelo k jejím úpravám po termínu 27. 3. 2013, pokud by veškeré její závady byly odstraněny v době od 19. 2. 2013 do 27. 3. 2013, jak dovodily správní orgány. Dokumentace musela být upravována i po 27. 3. 2013, neboť nebyla zákazníkem akceptována. Okolnosti, jimiž daňové orgány zpochybňují daňovou účinnost nákladů na práce dodané společností T., a to ani ve svém souhrnu, tak nelze považovat za důvodné pochybnosti, které by narušily či relevantním způsobem zpochybnily skutkový děj předestřený žalobkyní ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a tudíž nevedly k aktivaci důkazního břemene žalobkyně. Navíc pochybnost, zda plnění poskytl deklarovaný dodavatel, je z hlediska konstrukce daně z příjmů zcela podružná, neboť se nejedná o zákonnou podmínku uznatelnosti výdaje. V uvedené věci se vzhledem k určení čerpadel do jaderné elektrárny v jiném státě jednalo o specifickou zakázku, přičemž žalobkyně nedisponovala zaměstnanci, kteří by znali veškeré bezpečnostní a technické normy platné pro oblast jaderné energetiky na Slovensku a mohli tak uvést průvodní technickou dokumentaci do souladu s těmito normami, a proto musela poté, co byla shledána zákazníkem nevyhovující, najít pod časovým tlakem způsob, jak ji přepracovat, k čemuž využila služeb doporučené společnosti T. Žalobkyně doložila bezvadné daňové doklady (smlouvy, přijímací protokoly, emailovou komunikaci i doklady o úhradách ceny za revize dokumentace od společnosti T.) a společnost T. a přiznala z těchto plnění DPH na výstupu a podala i daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2013, což potvrzuje, že předmětné práce skutečně provedla a že se obchodní případ uskutečnil tak, jak žalobkyně uvedla. Žalovaný nevysvětlil, proč by společnost T. zvyšovala svou daňovou povinnost, pokud by se předmětná spolupráce neuskutečnila. Není přípustné, aby žalovaný pouze konstatoval, že předložené důkazy neprokázaly tvrzení žalobkyně a nepřihlížel k nim, přestože na sebe tyto navazují a vzájemně se doplňují. Skutečnost, že měla žalobkyně povinnost dodat technickou dokumentaci spolu s dodávkou, nedokládá, že byla tato dodána bez vad, a nevyvrací, že došlo k její revizi. Otázka předání nosičů (6 CD) není pro závěr o

uskutečnění plnění rozhodující, podstatné je, že byla předložena existence opravené dokumentace. Tvrzení žalovaného o neprokázání předání původní technické dokumentace odběrateli (K. R., a.s.) je argumentační novotou, s níž nebyl seznámen, toto předání nebylo dříve zpochybňováno. Tvrzení žalovaného, že poslední úpravy dokumentace byly v převážné míře provedeny před navázáním spolupráce se společností T., nijak nezpochybňuje podíl této společnosti na její finální podobě. To, že dokumentace začala vznikat již v roce 2012, není nelogické, neboť předmětnou zakázku již v tomto roce žalobkyně měla přidělenou a bylo započato s přípravou pro její realizaci. Ingerence T. nemohla být z dokumentace zřejmá, neboť smlouva se společností K. zapojení subdodavatele vylučovala. Žalovaný měl žalobkyni uznat výdaje na revizi dokumentace jako minimálně nutné (esenciální), neboť je zřejmé, že bez nich by neobdržela příjem od svého odběratele. Názor žalovaného, že esenciální výdaje lze uznat jen při stanovení daně podle pomůcek, nemá oporu v daňovém řádu

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, přičemž odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. Zdůraznil přitom zejména, že žalobní námitky již byly krajským soudem přezkoumány v řízení vedeném pod sp. zn. 65 Af 23/2020 a shledány nedůvodnými. Skutkový stav věci zůstal stejný, a proto je krajský soud vázán svým právním názorem.
6. V replice žalobkyně ve vztahu k otázce prekluze práva stanovit daň zdůraznila, že krajský soud nemůže být vázán rozsudkem NSS, pakliže tento učinil závěry, které nemají oporu v zákoně. K otázce opravy budovy ve V. namítla, že není zřejmé, proč žalovaný dovozuje pravdivost informací získaných od K. I. E. G., s. r. o. (dále „společnost K.“) a naopak a priori jako nevěrohodná odmítá vysvětlení žalobkyně. K otázce úroků z dluhopisů žalobkyně podotkla, že nyní uplatněné žalobní body jsou obsáhlejší, přičemž zdůraznila zejména svou žalobní argumentaci povahou peněz jako genericky určené věci, což vylučuje možnost žalobkyně prokazovat, kam šla každá jednotlivá koruna získaná emisí dluhopisů poté, co se tyto prostředky smísily s dalšími prostředky žalobkyně. Rovněž podle žalobkyně žalovaný přehlíží, že důvody emise je nutné posuzovat optikou finanční situace v prosinci 2012, a dále zdůraznila, že je věcí podnikatelského úsudku, jakým způsobem bude podnikatel tu kterou činnost financovat, a tudíž argumentace dostatkem prostředků ke krytí provozních výdajů nemůže být relevantní. Neuznatelné jsou jen náklady vynaložené zcela zjevně iracionálně, žalobkyně však takto nepostupovala. Dále uvedla, že rozšířenému senátu NSS byla postoupena věc sp. zn. 1 Afs 208/2023, ve které se bude tento zabývat tím, zda pod zkratkou úroky z úvěrů a půjček lze zahrnout i úroky z dluhopisů, a tudíž by bylo vhodné tohoto rozhodnutí vyčkat.
7. Žalovaný v dalším vyjádření k žalobě žalovaný poukázal na skutečnost, že k otázce oprav budovy ve V. se NSS vyjádřil v rozsudku ze dne 17. 4. 2024, č. j. 6 Afs 158/2023-35. K návrhu na vyčkání rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 208/2023-43 žalovaný uvedl, že v posuzované věci se vůbec o spor o aplikaci § 24 odst. 2 písm. z) ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2005, nejedná, a tudíž není důvod řízení přerušovat.

C) Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s.

9. Krajský soud předně uvádí, že ve věci sp. zn. 65 Af 23/2020 uplatnila žalobkyně obsahově zcela shodné žalobní body, s nimiž se krajský soud v rozsudku ze dne 30. 6. 2022, č. j. 65 Af 23/2020-170 podrobně vypořádal. Jak již uvedl výše, důvodem zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného byl výlučně nesouhlas krajského soudu s tím, jak se žalovaný vypořádal odmítnutí snížení základu daně žalobkyně o částku 1 824 036,75 Kč, odpovídající nesprávně zaúčtované dohadné položce aktivní na zbývající část ceny z kupních smluv uzavřených s Č. P. D., a. s. v roce 2012 (zjištění č. 6). Žalovaný následně po vrácení věci žalobkyni v tomto ohledu vyhověl a jí uplatněné snížení základu daně z uvedeného důvodu akceptoval. Ve zbylém rozsahu však krajský soud shledal i předchozí žalobu nedůvodnou. Na argumentaci uvedené ve zmíněném rozsudku přitom krajský soud setrvává a neshledal žádný důvod od již jednou přijatých závěrů ustoupit. Jakkoli žalobkyně skutečně přidala některé dílčí argumenty a rozhojnila citace z podle ní přílehlavé judikatury, neshledal krajský soud ani tyto nové argumenty důvodné. V podstatné části tedy krajský soud převzal do odůvodnění rozsudku odpovídající pasáže rozsudku předchozího.

Prekluze práva stanovit daň

10. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Podle odst. 3 téhož ustanovení *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
11. Podle § 38r odst. 2 věta první ZDP *lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*
12. Podle § 34 odst. 1 věty první ZDP *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*
13. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyni byla prodloužena lhůta k podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 do 30. 9. 2014. Lhůta pro stanovení daně začala plynout dne 1. 10. 2014. Ze shodných tvrzení účastníků vyplývá, že žalobkyně za zdaňovací období roku 2011 vykázala daňovou ztrátu, která byla shodně s údaji uvedenými žalobkyní v tomto daňovém přiznání správcem daně vyměřena, a kterou žalobkyně uplatnila ve zdaňovacím období roku 2012.
14. Ustanovení § 38r odst. 2 ZDP je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu, protože obsahuje speciální pravidlo pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Z § 38r odst. 2 ZDP vyplývá, že dochází k posunutí konce lhůty pro stanovení daně u všech zdaňovacích obdobích, ve kterých mohla být daňová ztráta uplatněna bez ohledu na to, zda byla v některém z nich uplatněna (srov. žalovaným ve vyjádření k žalobě zcela přílehlavě citovaný rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, odst. 21 až 28). Skutečnost, že ji žalobkyně uplatnila již ve zdaňovacím období 2012 je z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně za rok 2013 irrelevantní, neboť § 38r odst. 2 ZDP pojednává o potencialitě

uplatnění daňové ztráty. Sama žalobkyně se rozhodla, že uplatní vyměřenou daňovou ztrátu již ve zdaňovacím období 2012, ačkoliv jí mohla uplatnit i v následujících obdobích, tj. 2013, 2014, 2015 a 2016, přičemž z povahy věci není možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38). Rozsudek NSS ve věci sp. zn. 9 Afs 81/2020 je přesvědčivě a podrobně zdůvodněn, přičemž jeho závěry navazují na ty, které již NSS přijal v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, č. 4023/2020 Sb. NSS, jímž krajský soud argumentoval v předchozím rozsudku. Krajský soud se s těmito závěry zcela ztotožňuje, včetně závěru, že se jedná o ustanovení, jež nepřipouštějí vícero možných výkladů, a neshledává důvod je neaplikovat na nyní posuzovaný případ.

15. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, tedy obecně (bez případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně za poslední (páté) zdaňovací období, v němž mohla být daňová ztráta uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období, stejně tak skončí lhůta pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období.
16. V posuzované věci posledním zdaňovacím obdobím, ve kterém mohla žalobkyně podle výše citovaných ustanovení vyměřenou daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2011 uplatnit, bylo zdaňovací období roku 2016. Jelikož daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 podala žalobkyně podle žalovaného dne 3. 7. 2017, uplynula by lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016 dnem 3. 7. 2020, a tudíž i lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 by bez dalšího uplynula dnem 3. 7. 2020. Zahájením daňové kontroly dne 9. 6. 2017 (§ 148 odst. 3 daňového řádu) běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl úkon učiněn, tj. ode dne 9. 6. 2017 v délce 2 104 dnů a její konec by bez dalšího připadnul na 14. 3. 2023, přičemž lhůta pro stanovení daně rovněž neběžela po dobu soudního řízení před krajským soudem ve věci sp. zn. 65 Af 23/2020 (§ 148 odst. 4 daňového řádu), a to po dobu od doručení žaloby (14. 4. 2020) do nabytí právní moci rozsudku KS (14. 6. 2023), tj. po dobu 1155 dnů. Konec lhůty by tak připadnul na 13. 5. 2026, avšak vzhledem k desetileté objektivní prekluzivní lhůtě ve smyslu výše citovaného § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula až dnem 30. 9. 2024. Jelikož žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 13. 9. 2023, byla daň za zdaňovací období 2013 stanovena žalovaným v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně.
17. S ohledem na výše uvedené postrádá význam zabývat se tím, zda bylo zahájení daňové kontroly dne 9. 6. 2017 účelovým úkonem či nikoliv. Daňová kontrola by totiž mohla způsobit nanejvýš jen to, že se předmětná lhůta fakticky prodloužila tím, že došlo k jejímu přerušení a počala plynout znovu. Pouze nad rámec nutného odůvodnění tak krajský soud uvádí, že shodně s žalovaným považuje za liché tvrzení žalobkyně, že správce daně zahájil daňovou kontrolu předmětné daně dne 9. 6. 2017 v době, kdy do konce lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 nezbýval ani měsíc, neboť lhůta pro její stanovení by uplynula až 3. 7. 2020, jak je stanoveno výše, a taktéž je obsahem správního spisu vyvráceno tvrzení žalobkyně, že prvním kontrolním úkonem správce daně byla až výzva žalobkyni ze dne 20. 11. 2017, neboť správce daně zasílal výzvy k poskytnutí informací třetím osobám (28. 7. 2017), přebíral písemnosti (30. 10. 2017 a 3. 11. 2017), prováděl místní šetření (12. 10. 2017 a 6. 11. 2017), přičemž i sama žalobkyně dokládala správci daně písemnosti (v červnu, červenci, září i říjnu). Dne 5. 10. 2017 sepsal správce daně také protokol o rozšíření daňové

kontroly. Je tak zcela zřejmé, že předmětná daňová kontrola probíhala kontinuálně a nebyla jen formálně zahájena bez provádění následných úkonů.

18. Námitka prekluze je tudíž nedůvodná.

Daňová účinnost nákladů na opravu výrobní haly ve Všechnovicích

19. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*
20. Podle § 24 odst. 2 písm. a) téhož zákona *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku (§ 26 až 33).*
21. Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2, včetně splátek a úroků z úvěrů a půjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění.*
22. Jádrem sporu tvoří otázka, zda žalobkyní uplatněné náklady týkající se haly v obci V. představují náklady na opravu, a tudíž výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, nebo zda se jedná o náklady na pořízení nové budovy (tj. hmotného majetku), který lze daňově uplatnit pouze formou odpisů podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP.
23. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že podle zjištění správce daně měla žalobkyně na základě kupní smlouvy uzavřené se společností K. dne 12. 4. 2013 nabýt nemovitost bez č. p./č. e., způsob využití zemědělská stavba, umístěnou na pozemku parc. č. X, k. ú. V. (dále „původní hala“), za cenu 200 000 Kč. Ze znaleckého posudku č. 148/13, který byl na žádost žalobkyně zpracován pro účely daně z převodu nemovitostí, správce daně zjistil, že v době prohlídky znalce (25. 7. 2013) byla původní hala již zcela zbourána a namísto ní byla vystavěna zcela nová výrobně montážní hala s administrativní částí. Z vyjádření společnosti K., které bylo učiněno v jiném daňovém řízení, správce daně zjistil, že v roce 2012 došlo k demolici původní haly. To vyplynulo i z mapových snímků, na kterých je patrné, že v roce 2012 se na místě původní haly nachází zarovnaný terén. O demolici původní haly svědčí též ohlášení o odstranění stavby učiněné společností K. dne 5. 3. 2012. Z něj vyplývá, že rekonstrukce by byla neekonomická, proto se navrhuje odstranění budovy. To také Obecní úřad V. povolil. Z dokumentace vypracované k odstraňování původní haly rovněž vyplynulo, že tato má být zbourána. Tyto skutečnosti potvrdila ve svém původním vyjádření též žalobkyně, která uvedla, že došlo k administrativnímu pochybení a že veškeré náklady měly být zaúčtovány jako náklady na pořízení hmotného majetku, nikoliv na opravy a že od počátku bylo investováno do výstavby haly, nikoliv do její opravy. Teprve posléze žalobkyně změnila své tvrzení tak, že byly odstraněny pouze obvodové zdi, základová deska však zůstala a byla opravena, v důsledku čehož nelze hovořit o výstavbě, nýbrž o opravě. Provedenou změnu tvrzení označil správce daně za účelovou, neboť neodpovídala žádnému z ostatních provedených důkazů. Nadto správce daně shledal, že tvrzení neodpovídá odbornému posudku Ing. Arch. Martiny Hovořákové, v němž je uvedeno, že současná hala je založena na základových pásech a patkách, nikoliv na základové desce, která měla být dle změněného tvrzení žalobkyně opravena. Z technické zprávy vypracované ke způsobu odstranění původní haly vyplynulo, že ani tato nestála na základové desce. Navíc původní hala měla zcela jiné rozměry a půdorys, než nová hala (viz str. 7 až 14 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný doplnil, že základové pásy a patky původní haly byly

prokazatelně odstraněny, proto je nebylo možné opravit. Celá původní hala včetně základů tak byla v průběhu roku 2012 odstraněna, což potvrdila sama společnost K. ve sdělení ze dne 11. 4. 2013.

24. S námitkami žalobkyně proti závěrům správce daně se žalovaný vypořádal v odst. 51 až 60 napadeného rozhodnutí.
25. Krajský soud se s hodnocením správních orgánů ztotožňuje. Závěr správních orgánů potvrzují dokumenty, ze kterých vyplývá, že původní hala byla zbourána včetně základů již v roce 2012. Jedná se o vyjádření společnosti K., dokumentaci k odstraňování původní haly, která pojednává o odstranění včetně základů (str. 5 dokumentace k odstranění původní haly), znalecký posudek č. 148/13, z něhož vyplývá, že původní hala byla zcela odstraněna a souhlas Obecního úřadu V. s odstraněním stavby původní haly a k němu připojená žádost společnosti K. o vydání tohoto souhlasu. Plně mu odpovídá též původní tvrzení žalobkyně, které bylo změněno až poté, co žalobkyně od správce daně zjistila, že výdaje na výstavbu nové haly nebude možné uplatnit formou nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, nýbrž jedinec cestou odpisů podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP. Navíc vše potvrzuje fotografie z mapového portálu z roku 2012, z níž nezpochybnitelně vyplývá, že původní hala byla zbourána včetně základů a že na jejím místě se nachází zarovnaný terén.
26. Certifikát Ing. arch. M. H. ze dne 3. 12. 2012 pouze stvrzuje, že stavba splňuje zákonné podmínky. Je v něm uveden název stavby Rekonstrukce stávající skladové haly na výrobně-montážní s administrativní částí. Název stavby však nepovídá nic o tom, že základy (ať již jakékoliv) původní haly byly pouze opraveny a že právě na nich stojí nová hala. Totéž platí o projektové dokumentaci ze září 2012 vypracované k výstavbě nové haly. Ta rovněž pojednává o rekonstrukci původní haly na halu výrobně-montážní s administrativní částí, nicméně z jejího obsahu neplyne, že by mělo skutečně dojít pouze k vybourání obvodových stěn původní haly a že základy stávající haly (ať již ve formě desky, patek či pásů) budou ponechány a pouze dojde k jejich opravě. Nadto projektová dokumentace by nemohla důkazně převážit nad jednoznačným pohledem na fotografii. Ani potvrzení Obecního úřadu V. ze dne 8. 10. 2012 není důkazem o tom, že došlo pouze k opravě základů. Předmětné potvrzení se týká stavby o výměře 1 458 m² (to vyplývá z připojených geometrických plánů) což neodpovídá původní hale, nýbrž až nové hale, která byla vystavěna na jejím místě (o tom svědčí také půdorys stavby).
27. Vyjádření společnosti K. bylo součástí správního spisu (příloha k úřednímu záznamu ze dne 3. 11. 2017, č. j. 1924096/17/3107-60561-801338) a žalobkyně měla možnost se k němu vyjádřit. Tento důkazní prostředek nepochybně byl přípustný podle § 93 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně mohla v řízení navrhnout, aby zástupce této společnosti byl v řízení vyslechnut jako svědek, leč neučinila tak.
28. Lze uzavřít, že v řízení bylo prokázáno, že původní hala byla v roce 2012 zcela zbourána včetně základů. Krajský soud se zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že tvrzení žalobkyně o demolici pouze svislých částí budovy a o opravě základové desky budovy nelze přijmout, neboť logicky nelze opravovat základy budovy (základové pasy a patky), které byly při demoličních pracích provedených v dubnu a květnu kompletně odstraněny, jak vyplývá z dokumentů „Ohlášení odstranění stavby ze dne 5. 3. 2012“, „Odstranění objektu parc. č. X V. – dokumentace bouracích prací“ z února 2012, ze sdělení samotné společnosti K. z 11. 4. 2013 a z leteckých snímků. V posuzovaném případě tak nebyl žalobkynin uplatněný nárok odepřen na základě závěru o neunesení důkazního břemene, nýbrž na

základě prokázání skutkového stavu (o demolici původního a výstavbě nového objektu) rozporného s tvrzením žalobkyně (o opravě původního objektu), o která tento svůj nárok opřela. Žalovanému lze nicméně přisvědčit v tom, že s ohledem na konstrukci důkazního břemene v daňovém řízení [správce daně prokazuje jen existenci pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] by nebylo povinností správce daně (žalovaného) prokázat, že žalobkyní tvrzené opravy základů nebyly provedeny, ani pokud by jeho vlastní závěr nebyl tak jednoznačný. Žalovaný tudíž správně vyhodnotil, že veškeré stavební práce vstupují do pořizovací ceny hmotného majetku, neboť se jednalo o výstavbu nové výrobně-montážní haly.

29. Pro úplnost soud připomíná, že přestože byly náklady na stavební práce vyloučeny z daňově účinných nákladů, navýšil správce daně o hodnotu provedených stavebních prací pořizovací cenu hmotného majetku č. 02 - Hala V. a o daňové odpisy související s navýšením pořizovací ceny snížil základ daně kontrolovaného zdaňovacího období postupem podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP (viz bod 59 napadeného rozhodnutí).
30. Konečně soud dodává, že oproti první žalobě doplnila žalobkyně odkaz na rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 4/2012, jenž se však týkal odlišení technického zhodnocení od opravy, tj. otázky v nyní posuzované věci neřešené.
31. Logickým důsledkem uvedeného závěru je to, že správní orgány posoudily žalobkyní uplatněné výdaje jako náklady na pořízení nové budovy, tj. hmotného majetku. Žalobní bod není důvodný.

Daňová uznatelnost úroků z emitovaných dluhopisů

32. Předmětem sporu je, zda důvodem emise bylo zajištění krytí provozní činnosti žalobkyně, či zda finanční prostředky získané emisí byly využity pro investiční účely, a to konkrétně na pořízení hmotného majetku (hala V.), tedy zda i související dluhopisové úroky, případně jejich část, vstoupily do pořizovací ceny majetku, coby finanční náklady související s pořízením tohoto majetku, které jsou v souladu s vůlí projevenou v bodu 3.1 přílohy k účetní závěrce za r. 2013 do data uvedení haly do užívání aktivovány.
33. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobkyně na jednání valné hromady dne 17. 12. 2012 rozhodla o emisi 10 mil. ks dluhopisů v nominální hodnotě 1 Kč, se splatností 20 let a úrokovou sazbou 10 % ročně. Téhož dne valná hromada rozhodla o vyplacení podílu na zisku svým dvěma společníkům, kteří jsou zároveň jednateli žalobkyně. Každý z nich obdržel 5 mil. Kč. Na základě smlouvy ze dne 20. 12. 2012 byly veškeré dluhopisy upsány společníky žalobkyně a emisní kurz byl platbami ze dne 21. 12. 2012 a ze dne 27. 12. 2012 zcela uhrazen.
34. Správce daně předně výzvou ze dne 20. 11. 2017, č. j. 1989816/17/3107-60561-801338 vyzval žalobkyni, aby prokázala, že úroky z emitovaných dluhopisů ve výši 1 mil. Kč jsou nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Svou výzvu odůvodnil tím, že dle vyjádření samotné žalobkyně ze dne 15. 9. 2017 bylo účelem emise dluhopisů získání prostředků na profinancování a dokončení výstavby haly v obci V. Dále správce daně poukázal na to, že v příloze účetní závěrky žalobkyně, jež je zveřejněna v obchodním rejstříku, je v části 3.1 Hmotný a nehmotný majetek uvedeno: *Úroky a další finanční výdaje vyskytující se během pořizování dlouhodobého hmotného majetku jsou také aktivovány. Úroky se aktivují do doby uvedení investice do pořízení, potom jsou součástí finančního nákladu.*

35. Dále správce daně výzvou ze dne 20. 1. 2018, č. j. 107384/18/3107-60561-801338 znovu vyzval žalobkyni, aby prokázala, že úroky z emitovaných dluhopisů ve výši 1 mil. Kč jsou nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Ve výzvě předně odkázal na text předchozí výzvy a poté uvedl, že žalobkyně změnila své tvrzení o účelu využití prostředků získaných emitovanými dluhopisy, přičemž dle změněného tvrzení měly být získané prostředky použity k financování provozních potřeb. Změněné tvrzení je však dle správce daně nevěrohodné, protože nebylo podloženo žádnými důkazy. Součástí původního vyjádření žalobkyně bylo též tvrzení, že ke krytí provozních potřeb sloužil revolvingový úvěr (financování zakázek, krytí oběžných prostředků, zásob, pohledávek) a že z tohoto úvěru nebylo možné čerpat finance na investice, což odpovídalo textu předložené úvěrové smlouvy. Peněžní deník s grafickým výstupem, který žalobkyně předložila, její tvrzení neprokazuje. Je z něj patrné, že v prvních dvou měsících roku 2013 převyšovaly zaplacené výdaje žalobkyně její příjmy o 20 mil. Kč. Tento rozdíl měl být financován právě prostředky získanými z emise dluhopisů. Z předloženého grafu je však patrné, že záporný cash flow byl jen dočasný a již v červnu a červenci 2013 byl kladný (cca + 24 mil. Kč). Za celé zdaňovací období pak byl cash flow kladný i přes skutečnost, že žalobkyně uskutečnila investice ve výši cca 33 mil. Kč. Překlenutí nedostatku finančních prostředků na dva měsíce vydáním dluhopisů se splatností 20 let při úrokové sazbě 10 % ročně se podle správce daně nejeví jako racionální ekonomické opatření, a to i s ohledem na skutečnost, že měla žalobkyně sjednaný kontokorentní úvěr na krytí oběžných prostředků s výrazně nižší úrokovou sazbou (cca 2,2 %). Případně mohla žalobkyně tento přechodný nedostatek financí řešit odložením výplaty podílů na zisku společníkům, kteří z takto získaných prostředků nakoupili dluhopisy. Takové jednání podle správce daně nemá racionální ekonomické opodstatnění a neodpovídá péči řádného hospodáře. Na konci roku 2012 měla žalobkyně na účtu 042 – pořízení investic zůstatek ve výši 1 506 006,60 Kč a na účtu 052 – poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek zůstatek ve výši 3 458 860 Kč. V průběhu ledna a února 2013 žalobkyně hradila závazky spojené s investicemi celkem ve výši 2,5 mil. Kč a zůstatek na účtu vedeném v EUR byl na konci února 2013 ve výši 278 305 EUR (cca 7 mil. Kč), tedy i v období záporného cash flow nebyly všechny finanční prostředky žalobkyně použity na financování provozních výdajů. Z těchto důvodů správce daně žalobkyni znovu vyzval k prokázání toho, že úroky z emitovaných dluhopisů jsou nákladem ve výši 24 odst. 1 ZDP.
36. Krajský soud předně nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že správce daně v předmětných výzvách nevyjádřil žádné skutečnosti, kterými by ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřil vážné a důvodné pochybnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobkyní. Shora uvedený text zjevně svědčí o opaku. Správce daně ve specifikovaných výzvách jednoznačně identifikoval, v čem spočívají jeho vážné a důvodné pochybnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobkyní podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobci se však nepodařilo tyto zcela důvodné pochybnosti rozptýlit, byť mu k tomu správce dal dostatečný časový prostor.
37. Dále správce daně k věci uvedl, že dodatkem č. 9 ke smlouvě o úvěru datovaným dnem 27. 3. 2013 byl žalobkyni navýšen úvěr ve výši 35 mil. Kč na financování provozních potřeb. Z dodatku č. 13 vyplývá, že ještě před jeho uzavřením v roce 2016 byl žalobkyni navýšen úvěr na 45 mil. Kč. K žalobkyní předložené analýze pozitivního vymezení použití finančních prostředků z emise dluhopisů správce daně uvedl, že jde o rozbor výřezů finančních operací, které se uskutečnily dne 21. 12. 2012 na účtech vedených v CZK a EUR a na účtu vedeném v EUR mimo to také v období od 27. 12. 2012 do 29. 3. 2013, tj. ve velmi

krátkých časových úsecích. Předložená analýza nezohledňuje předchozí zůstatky na hodnocených účtech ani provedené převody mezi účty (kromě převodu EUR na CZK dne 21. 12. 2012) a přijaté úhrady vystavených faktur. Vzhledem k tomu, že získané finance z emise dluhopisů byly zaslány na účet v EUR, který žalobkyně používá běžně ke své činnosti, jsou na něj připisovány úhrady vystavených faktur, hrazeny z něj přijaté faktury a převáděny prostředky na běžný účet v CZK, je nemožné vysledovat, z jakých prostředků byla která faktura uhrazena. Zůstatek na účtu EUR ke dni připsání první splátky emisního kurzu (tj. částky 199 950 EUR) činil 148 912,21 EUR a konečný stav k tomuto dni byl 167 916,79 EUR. Proto nemá analýza žádnou vypovídací hodnotu. Předložená analýza podle správce daně nezohledňuje skutečnost, že přijaté faktury v Kč jsou hrazeny z běžného účtu vedeného v CZK a žalobkyně převádí prostředky z EUR na CZK. Uvedená skutečnost, že na běžném účtu vedeném v CZK byl dne 21. 12. 2012 poměr výdajů provozních a investičních 78,14 % ku 21,86 % a z účtu vedeného v EUR nebyla dne 21. 12. 2012 a v období 27. 12. 2012 až 29. 12. 2012 uhrazena žádná investiční faktura, nemůže být důkazem prokazujícím využití finančních prostředků z emise dluhopisů. Navíc analýza vychází z chybných údajů, protože žalobkyně účtovala některé náklady vztahující se k pořízení hmotného majetku (tj. investiční náklady), do provozních nákladů. Také nezohlednila platby přijaté dne 21. 12. 2012 ve výši 16 004,58 EUR, které jsou uvedeny ve výpisu z účtu. Rovněž neodpovídá součet všech uhrazených plateb tento den. Jelikož bylo prokázáno, že byl žalobkyni v říjnu 2013 poskytnut účelový úvěr na investice, vyloučil správce daně z nákladů pouze úroky z emitovaných dluhopisů od ledna do října, tj ve výši 833 333 Kč (str. 21 až 28 zprávy o daňové kontrole, a shodně body 61 až 71 napadeného rozhodnutí).

38. Ze stručně shrnutých závěrů správce daně je zcela zřejmé, že se tento důsledně zabýval skutečnou finanční situací žalobkyně v době emise dluhopisů, přičemž z obsahu zprávy o daňové kontrole je zcela zřejmé, z jakých podkladů správce daně vycházel a jak je hodnotil. Správce daně ani žalovaný přitom nehodnotili situaci žalobkyně optikou skutečností, jež nastaly až ex post, tj. v roce 2013, nýbrž se soustředili právě na okolnosti, které existovaly ve finančních poměrech žalobkyně na konci roku 2012, a z nichž tak logicky sama žalobkyně při rozhodování o emisi dluhopisů musela vycházet. Správce daně nehodnotil důkazy selektivně, nýbrž se poctivě zabýval žalobkyní předloženými důkazy včetně analýzy, kterou přezkoumatelně zhodnotil.
39. K námitkám žalobkyně, že nelze bez dalšího vycházet ze sdělení (jednatele) daňového subjektu, jež bylo učiněno se značným časovým odstupem, krajský soud uvádí, že rozumí tomu, že při daňové kontrole se daňový subjekt mnohdy vyjadřuje ke skutečnostem, které se odehrály s větším či menším časovým odstupem, což však neznamená, že může daňový subjekt libovolně měnit svá tvrzení a že správce daně tuto změnu bez dalšího akceptuje bez ohledu na zbylé důkazní prostředky. Žalobkyně již při zahájení daňové kontroly dne 9. 6. 2017 uvedla, že prostředky z dluhopisů byly použity na investice („*investiční rozvoj firmy*“). To by samo o sobě nic znamenat nemuselo, nicméně toto tvrzení podrobně rozvedla o více než 3 měsíce později v podání ze dne 15. 9. 2017, v němž doplnila, že „*hlavním důvodem pro vydání dluhopisů bylo poskytnutí finančních prostředků na profinancování a dokončení výstavby areálu ve V. – haly, příjezdové cesty a jejího vybavení. V té době nebylo reálné schválení investičního úvěru na tuto rozestavěnou a nedokončenou stavbu. Investiční úvěr na refinancování výstavby byl schválen až 18. 10. 2013 a to pouze ve výši 800 tis EUR... Kontokorentní úvěr poskytnutý bankou sloužil výhradě z titulu jeho poskytnutí na profinancování zakázek, krytí oběžných prostředků, tzn. zásob a pohledávek*“. Žalobkyně tedy na svém původním tvrzení o účelu emise setrvala, ač měla dost času na to si utříbit, na co

vlastně předmětné prostředky použila. Svá tvrzení změnila žalobkyně až se změnou právního zástupce. Nejde přitom o to, že peníze jsou druhově určenou věcí, což žalobkyně opakovaně zdůraznila, ale o to, že žalobkyně jako řádná hospodářka nepochybně věděla, z jakého důvodu emituje dluhopisy ve značné výši a spolu s tím se zavazuje k platbě velmi vysokých úroků po dobu 20 let. Navíc žalobkyně výslovně uvedla, že na úhradu provozních nákladů má k dispozici úvěr, což také doložila. Případný není ani odkaz žalobkyně na provedenou analýzu účtu. Správce daně se k ní velmi podrobně a přesvědčivě vyjádřil, přičemž z jeho vyjádření plyne jednoznačný závěr o tom, že pomocí této analýzy (a také díky nutnému smísení prostředků na účtu), není možné vysledovat, kam prostředky získané emisí dluhopisů putovaly. V takovém případě ale o to více záleželo na tvrzení žalobkyně. Vyzdvihování obsahu vyjádření jednatele žalobkyně žalovaným tudíž bylo namístě.

40. Správce daně se rovněž velmi podrobně vyjádřil k žalobkyní tvrzené potřebě získat na konci roku 2012 naléhavě finanční prostředky na provozní potřeby a zohlednil veškeré žalobkyní tvrzené skutečnosti (analýza finančních prostředků, zůstatky na účtech, včetně účtu 042 a 052, peněžní deník s grafickým výstupem). Krajský soud s jeho vyčerpávajícím hodnocením zcela souhlasí včetně naprosto logického hodnocení využití úvěrových zdrojů s nízkým úrokem namísto zdroje s vysokým úrokovým zatížením za účelem překlenutí 2 měsíců záporného cash flow. Navíc správce daně prokázal, že i v době záporného cash flow měla žalobkyně volné prostředky na účtech (zejména EUR účet). Vedle toho již v březnu 2013 byl žalobkyni navýšen úvěr na financování provozních potřeb na 35 mil. Kč (dodatek č. 9 k úvěrové smlouvě). K navýšení kontokorentního úvěru tak nedošlo v roce 2016, jak tvrdí žalobkyně, nýbrž již v roce 2013. Tvrzení žalobkyně proto neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Správce daně velmi přesvědčivým a logickým způsobem zhodnotil důkazní přínosnost analýzy pozitivního vymezení použití finančních prostředků z emise dluhopisů, kterou žalobkyně v řízení předložila. Její tvrzení v žalobě představují pouhý nesouhlas se závěrem správce daně, resp. žalovaného, aniž by byl podepřen jakýmkoliv argumenty, které by pečlivě odůvodněné závěry správce daně vyvracely.
41. Úvěr ve výši 800 000 EUR poskytnutý žalobkyni v roce 2013 na investice není podle krajského soudu důkazem, že prostředky získané na konci roku 2012 z emise dluhopisů nebyly použity na výstavbu haly v obci Všechnovice. Sama žalobkyně totiž ve svých dřívějších vyjádřeních tento úvěr zmínila a poukázala na jeho nedostatečnost pro danou investici. Správce daně jej přitom zohlednil a upravil svůj závěr o použitelnosti úroků z dluhopisů jakožto daňově účinných nákladů ve prospěch žalobkyně.
42. Krajský soud nesouhlasí ani s tím, že by správní orgány nesprávně, tj. v rozporu s jeho opravdovým významem, interpretovaly projev vůle žalobkyně vyjádřený v bodě 3.1 přílohy k účetní závěrce. Správce daně se jí věnoval na str. 20 a 21 zprávy o daňové kontrole a vysvětlil, proč neakceptoval výklad citované části týkající se úroků zastávaný žalobkyní, dle něž zapojení úroků bylo fakultativní. S tímto hodnocením se žalovaný ztotožnil a doplnil, že z přílohy účetní závěrky zcela jasně vyplývá, že úroky dle rozhodnutí žalobkyně budou, nikoliv mohou být součástí vstupní ceny majetku (odst. 79 napadeného rozhodnutí). S tímto hodnocením se krajský soud ztotožňuje. Žalobkyně v bodě 3.1 uvedeného dokumentu jednoznačně deklarovala svou vůli zvýšit pořizovací cenu o úroky z úvěrů a půjček, tj. i dluhopisů. Z citované části jednoznačně vyplývá vůle žalobkyně zahrnout do vstupní ceny majetku také úroky ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, který stanoví, že *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24*

odst. 2, včetně splátek a úroků z úvěrů a půjček spojených s jejich porízením, jsou-li součástí jejich ocenění (pozn. zvýraznění přidáno soudem pro zdůraznění). Pokud by bylo slovo také zaměněno s jeho synonymy rovněž, kromě toho nebo též, byl by význam uvedené přílohy totožný, a sice že vedle úroků budou součástí vstupní ceny také další veličiny. Žádné slovo, ze kterého by bylo možné dovodit nezávaznost, se v citovaném textu nevyskytuje. Správní orgány také přílehavě poukázaly na to, že není nutné, aby daňový subjekt své rozhodnutí o zahrnutí úroků do vstupní ceny majetku učinil ve vztahu ke každému zvlášť. Žalobkyní tvrzený opak nemá oporu v zákoně.

43. Krajský soud se dále ztotožňuje i se závěrem žalovaného v bodě 80 napadeného rozhodnutí, že zaúčtováním finančních nákladů souvisejících s investičním úvěrem č. j. 1027/13-120 na MD účtu 042.400 - Budova V., dvěma účetními doklady, žalobkyně stvrdila postup souladný se svou vůlí ohledně pořizovací ceny hmotného majetku, vyjádřenou v bodě 3.1 přílohy k účetní závěrce, jestliže i tyto finanční náklady se do doby uvedení majetku do užívání kapitalizují.
44. Skutečnost, že žalobkyně podle vlastního tvrzení použila finanční prostředky z emise k financování stavebních výdajů jen po časově omezené období, tedy do uzavření smlouvy o investičním úvěru s U. B. dne 18. 10. 2013, správce daně zohlednil tím, že z daňově účinných nákladů byly vyloučeny výhradně ty úroky, které prokazatelně souvisí s porízením hmotného majetku do data faktického obdržení investičního úvěru (tj. do 31. 10. 2013).
45. Lze proto uzavřít, že žalobkyně neprokázala své změněné tvrzení o tom, že prostředky získané emisí dluhopisů byly použity na financování provozních potřeb, a nikoliv na investiční záměr žalobkyně v obci V., jak tvrdila původně. Žalobní bod není důvodný.

Přijetí služeb od společnosti T.

46. Poslední okruh žalobních námitek se týkal sporu o to, zda žalobkyně prokázala, že jí společnost T. dodala deklarované plnění.
47. Žalobkyně předložila při kontrole správci daně tři daňové doklady vystavené společností T. a k nim doložila kupní smlouvy, předávací protokoly a výpisy z účtů. Obchody s touto společností měly souviset se stavbou jaderné elektrárny na Slovensku. Tuto zakázku evidovala žalobkyně pod č. X a fakturovala jí společnosti K.
48. Správce daně výzvou ze dne 25. 1. 2018, č. j. 107384/18/3107-60561-801338 vyzval žalobkyni k tomu, aby prokázala, že náklady z faktur vystavených společností T. představují náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Ve výzvě správce daně uvedl, že žalobkyně se společností T. uzavřela dne 2. 4. 2013 kupní smlouvu č. X *na revizi průvodně technické dokumentace k zakázce X dle nových požadavků klienta*, přičemž kupní smlouva č. X na zhotovení dokumentace ke stejné zakázce byla uzavřena až dne 8. 4. 2013. Ve stejný den byla uzavřena také další kupní smlouva č. X, jejímž předmětem bylo *zesouladnění* finálního stavu dodávky s finální podobou dokumentace před expedicí zařízení. Dle předávacích protokolů došlo k předání finální verze dokumentace dne 1. 7. 2013, *zesouladnění* finálního stavu dodávky s finální podobou dokumentace dne 11. 7. 2013 a předání revidované dokumentace dne 7. 8. 2013. Nicméně dle dodacích listů potvrzených společností K. byla součástí dodávek převzatých dne 27. 3. 2013 a 18. 6. 2013 také dokumentace. Technická dokumentace k dílům dodaným dne 27. 3. 2013 tak byla dodána ještě před uzavřením smluv se společností T. Navíc tyto smlouvy pojednávají o kontrole dokumentace před expedicí, ale k jejich expedici došlo již dne 27. 3. 2013 a dne 18. 6. 2013, což potvrzují také CMR listy. Dále správce daně uvedl,

že společnost T. vznikla teprve dne 1. 3. 2013 a jako předmět činnosti měla uveden pronájem nemovitostí, čemuž neodpovídá zpracování technické dokumentace.

49. S žalobkyní lze souhlasit v tom, že správce daně ve shora uvedené výzvě jen obecně vyzval žalobkyni k tomu, ať prokáže, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. To je poměrně neurčité, protože předmětné ustanovení upravuje hned několik podmínek pro to, aby bylo možné konkrétní výdaj daňové uplatnit. Nicméně z odůvodnění výzvy vyplývá jednoznačná pochybnost o tom, zda plnění spočívající v dodání PTD, resp. její revizi, skutečně dodala žalobkyni společnost T. To ostatně potvrzují další skutečnosti, které vyšly v řízení najevo a naprosto pregnantně je tato skutečnost vyjádřena ve zprávě o daňové kontrole, na kterou měla žalobkyně možnost reagovat (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, podle něhož není bez dalšího nezákonné, pokud je správce daně sdělí daňovému subjektu jinak, např. při ústním jednání, pokud má daňový subjekt možnost na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení). Pochybnosti, které správce daně měl, tak byly vyjádřeny zcela dostatečně.
50. Dále správce daně uvedl, že žalobkyně nepředložila žádnou komunikaci mezi ní a společností T., resp. jejími zaměstnanci. Žalobkyní předložené emaily prokazují jen komunikaci mezi ní a zaměstnanci společnosti K. a jejich předmětem bylo řešení dílčích nedostatků v dodávce. Rozhodně neprokazují, že by měla dokumentaci dodat žalobkyni společnost T. Tvrzení žalobkyně o tom, že nemohla dostat svým závazkům z důvodu náročnosti zakázky, není podložené. V kupní smlouvě uzavřené mezi žalobkyní a společností K. je uvedeno, že součástí dodávky je i dodání technické dokumentace, jejíž specifikace tvořila přílohu č. 1. Lhůty pro dodání činily 15, resp. 30 dnů od potvrzení objednávky. Ke každé dokumentaci je uveden soupis, specifikace a požadavky (např. návrh základních rozměrů, atesty materiálů, technická dokumentace apod). Žalobkyně tak již při uzavírání smlouvy se společností K. musela vědět, co musí dokumentace obsahovat a nemohla to zjistit až po dodání první části zakázky, jak tvrdí. Část navíc musela dodat před vlastním dodáním zboží. Zbylá část dokumentace měla být dodána současně se zbožím, což odpovídá údajům na dodacích listech, tj. 27. 3. 2013 a 18. 6. 2013. Dále správce daně zjistil, že společnost T. byla dne 10. 10. 2016 vymazána z obchodního rejstříku. V červenci a srpnu 2013 neměla žádné zaměstnance a ve svém daňovém řízení neprokázala, že by došlo k uskutečnění plnění z faktur vystavených žalobkyni (str. 31 až 37 zprávy o daňové kontrole).
51. Dále správce daně uvedl, že ze zápisu z předexpediční kontroly ze dne 19. 2. 2013 vyplynulo, že v předložené dokumentaci byly shledány nedostatky (nutnost doplnit prohlášení, že originály jsou uloženy v archivu, opravit velikost svárů, opravit číslo výkresu apod.), proto také byla shledána nevyhovující. Nicméně dne 27. 3. 2013 bylo dle dodacího listu č. X předmětné zboží včetně dokumentace dodáno a společností K. převzato. K odstranění nedostatků zjištěných při předexpediční kontrole muselo dojít v období mezi 19. 2. 2013 a 27. 3. 2013, tj. ještě před uzavřením smlouvy se společností T. Žalobkyní předložená dokumentace obsahovala 1 624 souborů v 237 složkách. Z vlastností souborů bylo zjištěno, že jako autoři jsou uvedeni zaměstnanci žalobkyně a že většina souborů byla vytvořena v roce 2012, datum poslední úpravy je také převážně z roku 2012, tj. ještě před domnělou spoluprací se společností T. Sama žalobkyně navíc v podání z 9. 2. 2018 poukázala na to, že revidování dokumentace je *dlouhodobý proces – objednávka 2011, dodávka 2013, dodatečný komentář 2014, 2015, 2015...* (str. 38 až 41 zprávy o daňové kontrole).
52. Žalovaný se závěry správce daně souhlasil a doplnil, že na účet společnosti T. byly připisovány pouze částky hrazené žalobkyní, které byly ihned po jejich připsání vybírány

v hotovosti. Nebyla předložena žádná komunikace mezi žalobkyní a společností T. a nebyly ztotožněny žádné osoby, které by za ní jednaly.

53. Krajský soud souhlasí se správními orgány v tom, že žalobkyně neprokázala, že by jí plnění (dokumentaci, resp. její revizi) dodala společnost T. Zapojení této společnosti nevyplývá z žádného z předložených důkazů s výjimkou ryze formálních dokladů (kupní smlouvy, protokol o předání a výpis z účtů), které však při jejich účinném zpochybnění bylo nutné doplnit jakýmkoliv důkazy prokazujícími, že se vše skutečně odehrálo tak, jak bylo tvrzeno. Již prvotní pochybnosti vyjádřené správcem daně prokazovaly, že žalobkyní uvedené formální doklady o proběhlých transakcích nejsou věrohodné, zejména pak zjištěné nesrovnalosti týkající se doby uzavření smluv se společností T. a expedicí objednávky, ke které mělo dojít ještě před tím. Žádné další předložené důkazy pochybnosti správce daně nerozptýlily. Z e-mailové komunikace předložené žalobkyní v daňovém řízení nevyplývá ani náznakem, že by do tvorby dokumentace byla zapojena společnost T. Ta v nich totiž není vůbec zmíněna, a to ani tak, že by jí např. tyto e-maily byly přeposlány. Totéž platí o e-mailové komunikaci přiložené k žalobě. Správce daně zcela správně poukázal na to, že nebyl předložen žádný důkazní prostředek, který by prokazoval komunikaci mezi ní a společností T. Lze si jen těžko představit, že by mezi nimi neprobíhala žádná komunikace, ale současně by uvedené společnosti měly spolupracovat na tak složitém předmětu plnění, jakým dle slov žalobkyně byla tvorba a revize dokumentace.
54. Tvrzení žalobkyně, že byla z důvodu složitosti zakázky nucena vyhledat odbornou pomoc společnosti T., nebylo nijak prokázáno. Skutečnost, že byly žalobkyni jejími odběrateli vytýkány konkrétní vady dokumentace ještě neznamená, že by žalobkyně nemohla tyto vady sama napravit a že celá zakázka byla natolik složitá, že jí žalobkyně nemohla zvládnout pomocí vlastních zaměstnanců. Navíc samotné tvrzení žalobkyně zní nevěrohodně, protože jak sama uvedla v podání ze dne 9. 2. 2018, na zakázce pracovala dlouhodobě (několik let). Pokud by zakázka přesahovala schopnosti a možnosti žalobkyně, lze rozumně předpokládat, že by to žalobkyně zjistila dříve. Normy regulující vybavení jaderné elektrárny jí nepochybně musely být známy již v době přijetí zakázky. Pokud by navíc byla skutečně zakázka tak složitá, že jí žalobkyně se zkušenostmi v oboru nedokázala realizovat po několika letech práce, nezní věrohodně, že by jí měla pomoci s těmi nejtěžšími aspekty zakázky sotva vzniklá společnost během velmi krátké doby (několika měsíců).
55. Nic žalobkyni nebránilo, aby např. navrhla výsledky svých zaměstnanců, resp. osob, které pracovaly pro společnost T. a podílely se na tvorbě dokumentace, leč neučinila tak. Ani žalobkyní doložené znázornění změn dokumentace po uzavření smluv se společností T. neprokazuje, že by předmětné změny prováděla tato společnost. Z něj vyplývají jen data změn dokumentů, nikoliv to, kdo je ve skutečnosti měnil nebo vypracovával.
56. Správní orgány rozhodně nevycházejí jen z toho, že by společnost T. vznikla až dne 1. 3. 2013, že neměla zapsaný předmět podnikání a že v jejím daňovém řízení neprokázala uskutečnění předmětných plnění pro žalobkyni. Tyto žalobní námitky jsou liché. Jednalo se toliko o tři z mnoha dalších skutečností vyvracejících věrohodnost žalobkyní předložených smluv a předávacích protokolů. Pro tuto věc není relevantní důvod, pro který společnost T. zanesla do svých daňových přiznání plnění vůči žalobkyni. Proto soud nevycházel ze zprávy likvidátora společnosti T. Totéž platí o důvodech, pro které se společnosti T. nepodařilo prokázat reálné uskutečnění těchto plnění. Jak správně poukázala žalobkyně, každé daňové řízení je zcela samostatné a nezávislé. Jeho výsledek do značné míry závisí na důkazní aktivitě daňového subjektu a konkrétních okolnostech věci. Ani

správní orgány nebraly tyto skutečnosti jako bernou minci, nýbrž je použily jako indicie pro dokreslení ostatních vážných a důvodných pochybností.

57. Jednou z podmínek pro to, aby byl výdaj daňově účinný ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP je, že byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně vskutku prokázala, že vůči společnosti T. uskutečnila výdaj. Nicméně pokud žalobkyně neprokázala, že by od společnosti T. obdržela požadované plnění, neprokázala ani souvislost takového výdaje se svými příjmy. Totéž uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, stejně jako zcela správně uvedl, že e-mailová korespondence předložená žalobkyní v řízení neprokazuje zapojení společnosti T.
58. Skutečnost, že žalobkyně dodala svému odběrateli dokumentaci nijak nevypovídá o tom, kdo jí toto plnění poskytl, resp. že tak učinila společnost T. Žalobkyně sice ve svých podáních neustále tvrdí, že sama nebyla schopna dodat předmětnou dokumentaci společnosti K., nicméně toto tvrzení, na kterém stojí celá její navazující argumentace, zůstalo zcela nepodloženo. Není vůbec zřejmé, co konkrétně nebyla žalobkyně s to v dokumentaci opravit, odkaz na cizí právní úpravu je zcela obecný.
59. Krajský soud konečně nesouhlasí ani s tím, že by správní orgány nastavily žalobkyni nepřiměřeně přísný důkazní standard. Správní orgány po žalobkyni vyžadovaly, aby jakýmkoliv důkazními prostředky prokázala, že jí dokumentaci dodala společnost T. Z žádného důkazního prostředku ale ani náznakem nevyplývalo, že by jí tato společnost plnění dodala. Přitom je nabíledni, že k prokázání tohoto tvrzení, pokud je pravdivé, mohla využít důkazních prostředků, které jsou v její dispozici. Jak žalovaný správně uzavřel v bodě 93 napadeného rozhodnutí, žalobkyní předložené důkazní prostředky však nepředstavují spolehlivou auditní stopu obchodní spolupráce se společností T. S., neboť předložené doklady a vyjádření žalobkyně netvoří kompaktní celek.
60. Nedůvodnou shledal krajský soud i námitku, že jí žalovaný nově, a tudíž v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, teprve v napadeném rozhodnutí vytkl, že nedoložila 6 CD, jež jí měla předat společnost T. Z obsahu napadeného rozhodnutí je však zřejmé, že žalovaný vytkl žalobkyni nedoložení jakéhokoli faktického výstupu služeb jejího tvrzeného dodavatele, což mu však vytkl již správce daně ve zprávě o daňové kontrole, a tudíž se argumentační novou nejedná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl zjištění učiněná z vlastností souborů doložené dokumentace, a to, že jako autor jsou uvedeni zaměstnanci žalobce (L. K. nebo B. H.), případně S., což je strojírenský 3d CAD software, přičemž většina souborů byla vytvořena v r. 2012 (popř. i v r. 2011) a také datum úpravy, popř. poslední změny většiny souborů je z r. 2012, tedy ještě před navázáním spolupráce se společností T. Z těchto zjištění pak učinil zcela správný a logický závěr.
61. Tvrdí-li žalobkyně, že daňové orgány nemohou ignorovat řadu nepřímých důkazů ve věci, nutno poznamenat, že jí předložené přímé důkazní prostředky nebyly s to správcem daně vymezené pochybnosti odstranit, natož pak nepřímé důkazy, o kterých se žalobkyně zmiňuje pouze v obecné rovině, bez bližší specifikace, a které nadto ani správci daně v daňovém řízení nenavrhl a nepředložil. Dohánět chybějící procesní aktivitu z daňového řízení v řízení soudním pak již možné není.
62. K námitce žalobkyně, že „není zřejmé, jak a kým jiným byly předmětné práce na průvodní technické dokumentaci provedeny, pokud ne ze strany dodavatele – společnosti T. S., když žalobce bezvadnou průvodní technickou dokumentaci nebyl schopen vytvořit ve vlastní režii“, žalovaný ve vyjádření k žalobě zcela správně podotkl, že daňové řízení není založeno na zásadě

vyšetřovací, a proto není povinností správce daně, a ani v jeho možnostech, aby sám konstruoval možné eventuality, které by byly pro žalobkyni příznivější než dosavadní zjištění, či aby vyhledával a navrhoval důkazy, jež by tvrzení žalobkyně potvrdily. Bylo na žalobkyni, aby všemi jí dostupnými prostředky prokázala, že se fakturovaná plnění uskutečnila tak, jak o nich účtovala. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení nelze povinnost žalobkyně spočívající v prokázání uskutečnění předmětného plnění, přenášet na správce daně, neboť takový postup je zcela nad rámec jeho povinností.

63. K námitce žalobkyně, že bez uskutečnění výdaje na přijatá zdanitelná plnění od společnosti T. S. by neobdržela zdanitelný příjem od odběratele K., se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech [99] až [111] napadeného rozhodnutí s tím, že na případ žalobkyně nelze aplikovat koncept esenciálních výdajů, neboť nebyly splněny základní podmínky pro jejich případné stanovení a zohlednění. S tímto závěrem se krajský soud zcela ztotožňuje. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně neprokázala faktickou realizaci revize dokumentace v konkrétním rozsahu a zejména její potřebnost, nelze na posuzovaný případ koncept esenciálních nákladů vůbec uplatnit, neboť ten v první řadě předpokládá, že konkrétní výdaje, jež by měly být hodnoceny jako nezbytné, byly prokazatelně a v jasném rozsahu realizovány. I tento žalobní bod je tak nedůvodný.

D) Závěr a náhrada nákladů řízení

64. Jelikož soud shledal žalobní body nedůvodnými, žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
65. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně úspěšnému žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 22. srpna 2025

JUDr. Michal Jantoš
předseda senátu

v zast. Mgr. Barbora Berková v. r.
pověřená členka senátu