



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **M.A.T. Group, s.r.o.**, IČO 26367505, se sídlem Na Roudné 176,
301 62 Plzeň
zastoupená: *JUDr. Petrem Viškou, advokátem*
se sídlem Malická 1576/11, 301 00 Plzeň,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2020, č. j. 12090/20/5200-11434-701858,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2020, č. j. 12090/20/5200-11434-701858 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí - dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“) ze dne 5. 12. 2018, č. j. 2053509/18/2301-

51522-402467 (dále též „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“), za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, kterým jí byla z moci úřední dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“) doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 948 100 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 189 620 Kč. Důvodem tohoto rozhodnutí správního orgánu I. stupně bylo vyloučení částky 230 000 Kč, která představovala náklady na reprezentaci daňově neúčinné, a částky 4 760 000 Kč, která představovala úroky z žalobkyní emitovaných korunových dluhopisů, z daňových nákladů. Žalobkyně odvoláním brojila toliko proti vyloučení posléze uvedené částky.

Žaloba

2. Žalobkyně nejdříve zrekapitulovala průběh správního řízení a dále namítla nesprávné a neúplné zjištění skutkového stavu. Napadené rozhodnutí je dle žalobkyně nezákonné pro rozpor s § 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. Rovněž správní orgány nepostupovaly dle žalobkyně v souladu se základními zásadami činnosti správních orgánů. Dle jejího názoru prokázala v řízení legitimitu vydání dluhopisů a jejich jednoznačný přínos pro zajištění dostatku finančních prostředků pro svou další činnost. Žalobkyně chtěla rozšířit své aktivity, což dostatečně prokázala dokumentem nazvaným Studie – investiční záměr z emise dluhopisů – k posouzení (II.2012). V podrobnostech odkázala na argumentaci uvedenou v odvolání. Dále uvedla, že správním orgánům byly vysvětleny důvody emise dluhopisů a byly seznámeny se třemi základními oblastmi rozvoje-sanace dceřiné společnosti, rozvoj maloobchodní sítě a sítě velkoobchodu. Analýzou uvedených oblastí se však žalovaný nezabýval. Žalobkyně má za to, že vydání dluhopisů a použití jejich výtěžku do investice na rozvoj svých aktivit a do umoření dluhu na nájemném, neporušila zákon.
3. Žalobkyně dále namítala, že ze strany správních orgánů došlo k nesprávnému právnímu posouzení věci. Dluhopisy byly vydány v souladu s tehdejší právní úpravou. Žalobkyně poukázala na novelu zákona o dluhopisech provedenou zákonem č. 172/2012 Sb., která od 1. 8. 2012 významně uvolnila podmínky pro emitování dluhopisů z hlediska regulace kolektivního investování.
4. Dále žalobkyně citovala § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „zákon o daních z příjmů“), dle kterého *„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“*
5. Žalobkyně poukázala na rozhodnutí žalovaného, ve kterém je v souvislosti s podrobnějším vymezením pojmu finančních nákladů ve vztahu k úvěrům a půjčkám, citován Pokyn GDR D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o dani z příjmů, ve kterém je uvedeno: *„Finančními výdaji (náklady), jejichž daňová uznatelnost je omezena podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona, jsou vedle úroků také výdaje (náklady) související s úvěry a půjčkami vymezenými v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona, jako jsou výdaje (náklady) na obstarání, zpracování úvěrů a poplatky za záruky.“* Žalobkyně uvedla, že při posuzování úrokového nákladu je třeba prvotně vyhodnotit, zda úrokový náklad je nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů kontrolovaného zdaňovacího období naplňující podmínky daňové účinnosti dané § 24

odst. 1 zákona o daních z příjmů

6. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, ve kterém jsou stanoveny jednotlivé podmínky daňové účinnosti nákladů a smysl § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Mezi zmiňované podmínky Nejvyšší správní soud zařadil: 1) výdaje musí poplatník skutečně vynaložit; 2) výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů; 3) musí být vynaloženy za zdaňovací období; 4) za výdaje je považuje zákon. Žalobkyně namítala, že prokázala splnění všech uvedených podmínek. Nelze tak přisvědčit závěrům žalovaného, který fakticky určuje, jak si měla žalobkyně v daném čase počínat (že měla požadovat nejprve plnění po společnících žalobkyně, že problémem je rozdíl v úrocích mezi úroky z půjčky společníkům žalobkyně a úroky z dluhopisů).
7. Žalobkyně závěrem uvedla, že finanční prostředky potřebovala na udržení a dosažení svých příjmů. Na jedné straně společníci žalobkyně neměli tolik volných prostředků, na druhé straně žalobkyně těmto společníkům dlužila na nájemném. Proto žalobkyně zvolila dluhopisy, které prokazatelně přinesly požadovaný finanční efekt, i když se nakonec nepodařilo najít jiného investora na jejich nákup. Společníci žalobkyni uhradili převodem 14 000 000 Kč jako část svého závazku k žalobkyni a zbývající část ceny byla uhrazena zápočtem. Úroky ve výši 4 % vztahující se k půjčce, kterou žalobkyně poskytla v dřívější době svým společníkům, je naprosto standardní. Výše úroku 11,9 % z korunových dluhopisů emitovaných žalobkyní jako podnikatelem a nikoliv bankou, kdy investor nemá žádnou právní záruku za jejich výplatu, opět odpovídá výši úroku u korunových dluhopisů v té době.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný rovněž nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně v žalobě uplatnila stejné námitky jako v odvolání, popř. tyto rozšířila. Žalovaný neuznal jako daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů úroky z korunových dluhopisů ve výši 4 760 000 Kč, neboť nebyla věrohodným způsobem prokázána potřeba jejich emise. Dle žalovaného jsou z důvodu časových nesrovnalostí nevěrohodná tvrzení ohledně potřeby finančních prostředků z důvodu nákupu obchodních podílů ve společnosti EUROMETAL GROUP s. r. o. a potřeby sanace situace v této „dceřiné“ společnosti, a dále záměru žalobkyně rozšířit síť maloobchodních prodejen a rozvoje velkoobchodu. Žalobkyně zakoupila obchodní podíl v EUROMETAL GROUP s. r. o. již v roce 2010, rozšiřování maloobchodní sítě probíhalo již od roku 2010, avšak k emisi dluhopisů došlo až na konci roku 2012. K rozšiřování maloobchodní sítě, jakož i k deklarovanému rozvoji velkoobchodu žalobkyně rovněž předložila pouze obecná tvrzení a obecné doklady. Pochybnosti pak prohloubila i zjištění, že emise ve svém důsledku neznamenala pro žalobkyni faktický finanční přínos, ale naopak snížení disponibilních finančních prostředků. Část emise byla v rozsahu 14 000 000 Kč uhrazena bezhotovostními vklady, které do společnosti vložili společníci ještě před datem emise dluhopisů, původně patrně jako splátku žalobkyní poskytnutých půjček. Zbylá podstatná část emise (jako závazek úročený úrokem 11,9% p. a.) ve výši 26 000 000 Kč byla uhrazena zápočtem oproti pohledávce společníků za žalobkyní z titulu nájemného (která úročena nebyla).
9. Správce daně důvodně hodnotil okolnosti úhrady emise dluhopisů jako nestandardní, neboť se jednak vůči pohledávce na zaplacení hodnoty emitovaných dluhopisů

nezapočítávaly jen splatné a existující pohledávky z nájemného, ale i pohledávky nesplacené či dokonce ještě neexistující (nájemné za rok 2012 či za rok 2013), kdy jim odpovídající plnění ještě ani nebylo poskytnuto. Správce daně zohlednil i to, že původně byly pohledávky společníků za žalobkyni na základě vzájemného ujednání započítávány oproti pohledávkám žalobkyně za společníky z titulu půjček v hodnotě vyšší než 40 000 000 Kč úročených úrokem ve výši 4% p. a., avšak tím, že pohledávky společníků na nájemném byly započítávány nově oproti pohledávkám žalobkyně na zaplacení hodnoty dluhopisů, zůstaly žalobkyni neuhrazené pohledávky za společníky z titulu půjček vyšší než 40 000 000 Kč. Nadto byla žalobkyně nově zatížena závazkem vyplácet z emitovaných dluhopisů úrok ve výši 11,9 % p. a., což se jeví jako ekonomicky méně výhodné v porovnání s původním modelem zápočtu pohledávek na nájemném, kde oproti pohledávkám z půjček nebyla žalobkyně povinna vyplácet žádný úrok, naopak byla oprávněna po společnících požadovat vyplacení úroku ve výši 4 % p. a. z poskytnutých půjček. Tj. po emisi dluhopisů nejen že v důsledku zápočtu nezískala žalobkyně volné finanční prostředky, ještě navíc další prostředky ve formě povinnosti vyplácet společníkům úrok z dluhopisů ztratila.

10. Studie – investiční záměr emise dluhopisů – k posouzení (II.2012) předložená žalobkyní další informace nepřinesla, naopak vzhledem ke zjištěným nesrovnalostem ji ani nelze považovat za věrohodnou. Nadto z porovnání údajů daňových přiznání k dani z příjmů a účetních výkazů za období od roku 2010 do roku 2015, vyplývá, že po emisi dluhopisů sice zásadně vzrostly úrokové náklady, avšak čistý obrát se v roce 2013 zvýšil pouze mírně, jak odpovídá meziročnímu nárůstu v průběhu předchozích let, tj. enormní nárůst úrokových nákladů neprokazuje zřejmou souvislost s růstem výnosů.
11. K námitce nesprávného a neúplného zjištění skutkového stavu žalovaný uvedl, že se v rámci daňové kontroly zabýval všemi oblastmi rozvoje, které žalobkyně deklarovala, a předloženou studií. Rovněž byla přezkoumána jednotlivá tvrzení, kterými žalobkyně odůvodňovala emisi dluhopisů, a také byly provedeny výsledky jednotlivých navržených svědků. Správce daně i žalovaný posoudili tvrzení a navrhované důkazní prostředky žalobkyně ve vzájemné souvislosti se všemi dalšími zjištěními. Žalovaný se rovněž v odvolacím řízení zabýval odvolacími námitkami a tyto řádně vypořádal.
12. K tvrzenému nesprávnému posouzení věci žalovaný uvedl, žalobkyni neklade k tíži porušení právních předpisů, ale to, že si v rámci emise korunových dluhopisů počínala tak, že ve výsledku neprokázala potřebu emise ani to, že emise skutečně přinesla finanční prostředky, které by žalobkyně v předmětném zdaňovacím období použila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný dále uvedl, že v rovině soukromého práva sice záleží výhradně na rozhodnutí žalobkyně, jak upraví své vztahy, avšak pokud uplatňuje své náklady jako daňově účinné, vstupuje do roviny práva veřejného, a je povinna prokázat daňovou účinnost předmětných nákladů. Žalovaný tedy žalobkyni neurčoval, jak si má počínat, ale hodnotil důsledky ekonomického rozhodnutí žalobkyně. Žalobkyni tedy nebyla kladena k tíži samotná okolnost, že namísto emise dluhopisů měla požadovat nejprve plnění po svých společnících, ani nebyla sporována výše úrokové míry mezi úročením emitovaných dluhopisů a úročením půjčky jako taková. Žalovaný však hodnotil okolnosti emise ve všech souvislostech a dospěl k závěru, že emise dluhopisů vydaných v hodnotě 40 mil. Kč úročených sazbou 11,9 % p. a. nezaložila oprávněnost daňových výdajů, když nové finanční prostředky fakticky nepřinesla a nesloužila tak k dosažení příjmů.

13. K namítanému porušení § 3 správního řádu žalovaný nejprve uvedl svou polemiku ohledně možnosti užití procesních zásad upravených ve správním řádu v řízení podle daňového řádu. Dle § 177 odst. 1 správního řádu se základní zásady činností správních orgánů použijí i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, za předpokladu, že zvláštní zákon sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. Daňový řád však jednak aplikaci správního řádu vylučuje, a jednak sám obsahuje základní zásady správy daní. Zásady uvedené ve správním řádu se tak dle žalovaného nepoužijí. Navíc samotná námitka, že nebylo postupováno v souladu se základními činnostmi správního řízení, je zcela obecná, neboť žalobkyně nespecifikovala, v čem konkrétně tento nesprávný postup shledává.
14. Obdoba zásady § 3 správního řádu je v daňovém řádu upravena v § 92 odst. 2, který stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně, byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Dle judikatury však uvedenou povinnost správce daně nelze vykládat v tom smyslu, že by nahrazovala povinnost žalobkyně tvrdit a prokazovat rozhodné skutečnosti. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti žalobkyně prokazovat vše, co sama tvrdí. Žalobkyně však své důkazní břemeno neunesla. Dle žalované tedy nedošlo k nesprávnému či neúplnému zjištění skutkového stavu věci.
15. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Replika žalobkyně

16. V replice žalobkyně setrvala na svém žalobním návrhu a dále uvedla, že v dané věci je zásadní rozdílnost právních názorů žalobkyně a žalovaného v nazírání na realizovanou emisi dluhopisů. Správní orgány se snažily nasměrovat žalobkyni, aby přinášela důkazy k prokázání potřeby emise dluhopisů a stále hledaly časové souvislosti mezi emisí a podnikatelskými záměry žalobkyně. Tento náhled správních orgánů však neměl v tehdy platné právní úpravě oporu. Žádný platný právní předpis nenařizoval, aby emitent musel prokazovat potřebu emise vydávaných dluhopisů.
17. Žalobkyně emisi dluhopisů realizovala zcela v souladu s tehdy platnou legislativou, emise byla schválena Českou národní bankou. Získané finanční prostředky byly řádně zdaněny a jejich následné použití bylo také zcela legitimní. Právním názorem žalovaného, že nemůže vyplacené úroky uplatnit dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, se žalobkyně cítí poškozena.

Posouzení věci krajským soudem

18. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
19. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
20. Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci řízení souhlasili.
21. Soud vycházel z následující právní úpravy.
22. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši

prokázané poplatníkem a ve výši stanovení tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

23. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*“
24. 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. Dle odstavce čtvrtého citovaného ustanovení pak platí, že pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
25. Z předloženého správního spisu soud zjistil, že žalobkyně na konci roku 2012 emitovala tzv. korunové dluhopisy v celkové výši 40 000 000 Kč. Úrok z nich ve výši 4 760 000 Kč uplatnila jako daňově uznatelný náklad ve zdaňovacím období roku 2013. Dne 18. 5. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Správní orgán I. stupně na základě provedené kontroly uvedenou částku ve výši 4 760 000 Kč z daňových nákladů vyloučil, neboť tento náklad dle jeho názoru nesplňoval podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy nejednalo se o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na základě skutečností zjištěných během daňové kontroly správce daně vydal dne 5. 12. 2018 dodatečný platební výměr č. j. 2053509/18/2301-51522-402467, kterým byla žalobkyni dle § 147 a § 14 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmů ve výši 948 100 Kč a penále ve výši 20 %, tj. 189 620 Kč).
26. Proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně podala žalobkyně odvolání, které bylo žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 30. 3. 2020, č. j. 12090/20/5200-11434-701858, zamítnuto a dodatečný platební výměr byl potvrzen. Žalovaný ve svém rozhodnutí rozebral právní základ případu, rozebral právní úpravu dluhopisů v roce 2012 a možnost daňového uplatnění nákladů – v tomto případě úroků vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný dále poukázal na podmínky, které musí být splněny, aby jednotlivé náklady byly daňově uznatelné; jedná se o podmínky, které žalobkyně citovala v žalobě a které soud již uvedl v pátém odstavci tohoto rozsudku. Žalovaný se dále v rozhodnutí zabýval jednotlivými podklady a zjištěními, ze kterých vycházel správní orgán I. stupně, když tyto shledal za dostatečné, a dále se vyjádřil k jednotlivým odvolacím námitkám, které vyhodnotil jako nedůvodné.
27. Jak je patrné z její shora uvedené rekapitulace, opírá se žaloba o dva žalobní body, kterými jsou nedostatečně zjištěný skutkový stav a nesprávné právní posouzení věci. Z logiky věci je třeba se nejprve vypořádat s prve zmíněným žalobním bodem, neboť dospěl-li by soud k závěru, že správní orgány ve věci nedostatečně zjistily skutkový stav, bylo by namíste jejich rozhodnutí zrušit, protože správně zjištěný skutkový stav je nutným předpokladem pro přiléhavé právní hodnocení věci.
28. Obecně vzato vyplývá míra zjištění skutkového stavu z § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož platí: „*Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správu daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*“ Jinými slovy řečeno, správce

daně provádí dokazování jen potud, pokud jde o skutečnosti *rozhodné* pro správu daně, nikoli v širším rozsahu. Soud nepovažuje za účelné, aby se v projednávané věci vypořádával s tím, zda je i pro řízení upravená daňovým řádem relevantní úprava základních zásad činnosti správních orgánů obsažená v § 2 - § 8 správního řádu, na kterou žalobkyně obecně odkazuje, neboť i úprava správního řádu, pokud se týká zjišťování skutkového stavu, předepisuje zjišťování toliko skutečností relevantních pro rozhodnutí věci (tzv. modifikovaná zásada materiální pravdy), nikoli celé skutkové reality, což byl požadavek vyplývající z § 32 odst. 1 zákona č. 71/1967 Sb., tedy předchozího správního řádu. Tento závěr byl ostatně i opakovaně potvrzen v judikatuře správních soudů, za všechny lze odkázat rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2011, č. j. 17 A 77/2010-30. Jedná se tu na jedné straně o reflexi faktické nepoznatelnosti reality v její úplnosti prostředky procesního dokazování, jednak o zájem na efektivitě správního řízení, které by zjišťováním z hlediska rozhodování konkrétní věci podružných okolností bylo zbytečně zatěžující jak pro účastníky, případně další osoby (svědci, případně osoby, kterým jsou v rámci dokazování ukládány jiné povinnosti atd.) a rovněž i samotné správní orgány. Proto by debata, zda i v projednávaném případě aplikovat § 3 správního řádu, z něhož pro projednávanou věc vyplývá stejná povinnost jako z § 92 odst. 2 daňového řádu, byla jen bezúčelným akademickým pojednáním.

29. Pro projednávanou věc je však podstatná také i úprava obsažená v § 92 odst. 3 daňového řádu, která stanoví povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném i dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Z porovnání obsahu právních norem obsažených v citovaných ustanoveních § 92 odst. 2 a § 92 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že proces dokazování je v daňovém řízení vybudován na kombinaci zásady vyhledávací, která akcentuje povinnost správce daně zajistit, aby byly skutečnosti rozhodné pro správu daně zjištěny co nejúplněji, a zásady projednací, která ukládá daňovým subjektům, aby řádně prokazoval svá tvrzení. V tomto směru je podstatné, že to byla žalobkyně, kdo uplatnil náklad vynaložený na úroky z emitovaných dluhopisů ve výši 4 760 000 Kč jako daňově účinný náklad v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Tím jí vznikla i povinnost toto své tvrzení náležitě prokázat.
30. Proces správního zjišťování skutkového stavu se však nevyčerpává pouze opatřením způsobilých podkladů pro rozhodnutí, ale jeho součástí je i správné vyvození skutkových závěrů z těchto podkladů. To se děje podle zásady volného hodnocení důkazů upravené v § 8 odst. 1 daňového řádu. V rámci volného hodnocení důkazů je správní orgán povinen hodnotit každý důkaz samostatně, ale současně i všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; pečlivě je při tom povinen přihlížet ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo. Příslušná úvaha správního orgánu musí být logicky koherentní a přezkoumatelná, neboť tvoří součást odůvodnění rozhodnutí, jak vyplývá z § 102 odst. 3 a zejména odst. 4 daňového řádu. V žádném případě se tedy nemůže jednat o libovůli správního orgánu (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48).
31. Na podkladě shora uvedeného lze konstatovat, že je-li v rámci správní žaloby uplatněn žalobní bod týkající se nesprávně zjištěného skutkového stavu, může v obecné rovině tato námitka spočívat buď v tom, že správní orgán neshromáždil dostatečné podklady pro své rozhodnutí, resp. nepřihlédl k důkazům předloženým v rámci plnění jeho důkazní povinnosti daňovým subjektem, případně že tyto podklady nesprávně vyhodnotil (tedy

z nich vyvodil něco, co z nich nevyplývá, nebo nevyvodil to, co z nich vyplývá).

32. Žalobkyně v příslušném žalobním bodu uvádí, že nebyl dostatečným způsobem zjištěn skutkový stav věci s tím, že prokázala legitimitu vydání dluhopisů a jejich jednoznačná přínos pro zajištění dostatku finančních prostředků pro svou další činnost. Žalobkyně tedy fakticky opakuje tvrzení, která uvedla již v průběhu správního řízení (ostatně na ně sama v žalobě i odkazuje), přičemž vytýká žalovanému, že se nezabýval analýzou oblastí rozvoje jejího podnikání, pro jejichž financování žalobkyně potřebovala peněžní prostředky získané emisí dluhopisů. Svou argumentaci uzavírá konstatováním, že vydáním dluhopisů, použitím získaných finančních prostředků, ani způsobem, kterými byla provedena úhrada za tyto dluhopisy, neporušila zákon.
33. K argumentaci žalobkyně je proto především třeba uvést, že nenamítá, že by správní orgány v jejím případě neobstaraly dostatečné podklady pro svá rozhodnutí, nebo že by nepřihlédly k jí navrženým důkazům. Žalobkyně ani netvrdí, že by správní orgány opomenuly zahrnout do zjišťování skutkového stavu některé důkazní prostředky, které se snad nabízely (neplyne to ani ze z věty obsažené v závěru žaloby, podle níž *„se žalovaný i správní orgán v prvním stupni nezabývaly správně všemi důkazy a argumenty žalobce“*, neboť z tohoto velmi vágního tvrzení není vůbec patrné, jaké konkrétní pochybení má žalobkyně na mysli). Žalobkyně tedy zřejmě namítá toliko jejich vyhodnocení, aniž by však opět uvedla, jakých konkrétních pochybení se žalovaný, resp. správní orgán I. stupně v rámci hodnocení důkazů měly dopustit. Z obsahu žaloby tedy vyplývá, že žalobkyně má pouze za to, že správní orgány dospěly k nesprávným skutkovým závěrům, neboť ty se neshodují se skutkovou verzí reality, již žalobkyně sama správním orgánům prezentovala; přitom ovšem žalobkyně opomněla uvést, v čem konkrétně spatřuje nesprávně zjištěný skutkový stav, a soudu tak nezbylo přezkoumat skutkové závěry správních orgánů alespoň obecně.
34. Přitom soud neshledal, že by správní orgány zjistily nesprávně skutkový stav. Naopak, skutkové závěry, ke kterým správní orgány v projednávané věci dospěly, jsou logicky koherentní, plně přezkoumatelné, protože žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě vypořádává jednotlivé dílčí námitky žalobkyně vznesené v rámci jejího odvolání. Skutkové závěry správních orgánů mají rovněž plnou oporu ve spisovém materiálu, který byl v rámci řízení o odvolání na návrh žalobkyně doplněn (byl proveden výslech svědka Ing. D., zpracovatele vnitrofiremního projektu pro emisi dluhopisů, dále svědků Ing. B., Ing. D., Ing. M., Ing. M. a H.), přičemž s výsledky tohoto doplnění byla žalobkyně řádně procesně seznámena (seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 26. 2. 2020). Nelze pak především přisvědčit názoru žalobkyně, že správní orgány neprovedly analýzu oblastí rozvoje jejího podnikání, jejichž financování měl sloužit výnos z dluhopisů. Je tomu přesně naopak, správní orgány pečlivě zhodnotily jednotlivá tvrzení a žalobkyně týkající se jak nákupu obchodního podílu a následné sanace společnosti EUROMETALGROUP s. r. o., toho času v insolvenci, rozšíření maloobchodní sítě pěti prodejny v letech 2010 až 2012, respektive o prodejnu v Chebu otevřenou v průběhu roku 2014 včetně jejích hospodářských výsledků a konečně i o rozšíření velkoobchodní sítě o nové odběratele v letech 2013-2015. Provedeným dokazováním rovněž ověřily relevanci těchto tvrzení pro projednávaný případ, když přihlédly jak k době, kdy byly tyto rozvojové záměry žalobkyní skutečně realizovány, tedy v podstatné míře ještě před samotnou emisí dluhopisů, tak ke skutečné finanční efektivitě vydání dluhopisů pro jejich uskutečnění, tedy zejména, nikoli však výlučně k tomu, že podstatná část emisního kurzu vydaných

dluhopisů byla uhrazena jejich upisovateli prostřednictvím zápočtu, a to i zápočtu dosud nesplatných pohledávek, takže žalobkyně ve skutečnosti získala na hotovosti pouze 14 000 000 Kč, a to v podobě již dříve vložené částky do společnosti, zřejmě původně zamýšlenou jako splátku jejích pohledávek za jednateli. Závěry správních orgánů se pak neopírají jen o hodnocení těchto okruhů rozvoje podnikání žalobkyně a příslušných časových souvislostí, ale reflektují i další důkazy předložené žalobkyní, např. „Vnitrofiremní projekt pro emisi dluhopisů“.

35. Kromě toho soud sděluje, že otázka, zda žalobkyně „*prokázala legitimitu vydání dluhopisů a jejich jednoznačný přínos pro zajištění dostatku finančních prostředků pro svou další činnost*“, není otázkou skutkovou, ale právní, která vychází až z aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na zjištěný skutkový stav (tato dílčí námitka tedy bude vypořádána níže). Ani tvrzení, že správní orgány nepostupovaly v souladu se základními zásadami činnosti správních orgánů, nelze přiznat důvodnost, už jen proto, že žalobkyně žádné další zásady, které měly být správními orgány porušeny, neoznačila, a ze samotného správního spisu nic takového samo o sobě nevyplývá.
36. Za takové situace soud konstatuje, že žalobkyní namítanou vadu nesprávnosti, resp. nedostatečnosti zjištěného skutkového stavu v projednávané věci neshledal. Skutkový stav byl správními orgány zjištěn v rozsahu, který zcela respektoval zákonné meze vyplývající především z § 92 odst. 2, odst. 3 daňového řádu. Na shrnutí skutkového stavu, ke kterému dospěl žalovaný v odstavcích 44 – 92 napadeného rozhodnutí, lze tak odkázat.
37. Druhý žalobní bod se týká nesprávného právního posouzení věci.
38. Žalobkyně nejprve namítla, že dluhopisy vydala v souladu s tehdejší právní úpravou a dále polemizuje s právním posouzením úroků z emitovaných dluhopisů ve výši 4 760 000 Kč coby nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy jejich daňové účinnosti z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
39. Podle § 24 odst. 1 věta první a druhá zákona o daních z příjmů: „*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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.*“
40. Nejprve je třeba odmítnout tu část žalobní námitky, ve které žalobkyně popisuje, že dluhopisy byly vydány v souladu s tehdy platnou právní úpravou. Správní orgány totiž žalobkyni nevytýkají, že by dluhopisy vydala protiprávně. Tato argumentační linka se tedy mívá s podstatou věci.
41. Nesprávné právní posouzení může obecně vzato spočívat jednak v aplikaci nesprávné právní normy, případně v tom, že správná právní norma aplikována nebyla, a konečně v tom, že správně aplikovaná právní norma byla nesprávně vyložena.
42. Žalobkyně namítá posledně uvedenou formu nesprávného právního posouzení, neboť odkazuje, stejně jako správní orgány, na § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů a cituje ostatně i stejný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, z něhož vyplývá algoritmus pro určení daňově účinných výdajů spočívající v postupném zjišťování zda 1) výdaje poplatník skutečně vynaložil, 2) zda je vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, 3) zda byly vynaloženy ve zdaňovacím období a konečně 4) zda je za výdaje považuje zákon. Není tedy mezi účastníky sporu o

tom, že na zjištěný skutkový stav byla použita správná norma a naopak, že na případ nebyla použita jiná norma, která na něj nedopadá. Spor mezi stranami se tak koncentruje do otázky, zda žalobkyně v konkrétním případě prokázala, že úroky z emitovaných dluhopisů ve výši 4 760 000 Kč splnily shora uvedená kritéria a lze je tedy považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zatímco totiž správní orgány dospěly k závěru, že nebyla splněna druhá podmínka uvedeného algoritmu, tedy že tyto náklady byly vynaloženy v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, žalobkyně tvrdí, že tento výdaj splnil všechny jeho podmínky.

43. Podle názoru Krajského soudu v Plzni je vhodné předeslat, že se v daném případě nejedná o situaci, ve které by žalovaný či správní orgán I. stupně stanovovaly žalobkyni postup, kterým má financovat své podnikání, případně ji „sankcionovaly“ za to, že postupovala jinak, než by snad považovaly správní orgány za vhodné. Nelze se tedy ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že jí žalovaný „fakticky určuje“, jak si měla jako podnikatelka počínat. Žalobkyni není správními orgány vytýkáno, že se rozhodla vydat dluhopisy, není jí vytýkáno ani to, jakým způsobem je emitovala a zpeněžila. Všechna tato rozhodnutí učinila žalobkyně jako svá soukromoprávní jednání. Do pole pozornosti správního orgánu I. stupně a žalovaného se tyto skutečnosti dostaly až tím, že žalobkyně uplatnila částku 4 760 000 Kč tvořenou úrokem z vydaných dluhopisů coby náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů za zdaňovací období roku 2013. To, že na základě daňové kontroly došlo k vyloučení hodnoty těchto úroků a následnému doměření daně z příjmů právnické osoby a uložení penále, je již výsledkem realizace pravomoci orgánů finanční správy. Jinými slovy řečeno, činnost správních orgánů se v této věci soustředila na posouzení daňové účinnosti výdaje, který uplatnila sama žalobkyně, tedy na odpověď na otázku, jaké výdaje tvrzené žalobkyní jsou či nejsou daňově účinné; samotná soukromoprávní jednání, která žalobkyně podnikla, vytvářejí tomuto posouzení toliko jeho předpoklad. Uskutečnění samotného posouzení a vyvození příslušných důsledků předvídaných právem však nelze zaměňovat za určování toho, jak si má žalobkyně počínat coby podnikatelka. Tyto dva způsoby náhledu na předmětnou problematiku, tedy jednak na její soukromoprávní pozadí a jednak na veřejnoprávní efekty v oblasti daňového práva, nelze přitom zaměňovat, jak žalobkyně činí i ve své replice k vyjádření žalovaného.
44. Soud dále konstatuje, že i žalobní námitka týkající se nesprávného právního posouzení věci byla formulována velmi obecně a fakticky není zřejmé, v jakém konkrétním ohledu měly správní orgány dle žalobkyně pochybit kromě toho, že dospěly k jinému závěru, než kterého se žalobkyně domáhala. Soud se proto zabýval výkladem ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, který žalovaný zaujal, a způsobem, kterým jej aplikoval na zjištěný skutkový stav, a dospěl k závěru, že správní orgány nepochybily ani v tomto směru.
45. Správní orgány svůj závěr o tom, že úrok ve výši 4 760 000 Kč není daňově účinným nákladem, opřely o analýzu, z níž vyplynulo, že emisní kurz dluhopisů byl uhrazen jednateli žalobkyně, a to v převážné míře zápočtem vzájemných pohledávek, a to i budoucích, tedy ještě nesplatných. Úrok, který se za dluhopisy žalobkyně zavázala nejprve platit, tj. 11,9 % p. a., přitom významně převyšoval výši úroku, kterou byly úročeny její pohledávky vůči jednatelům (půjčky poskytnuté žalobkyní společníkům byly úročeny sazbou 4 % p. a., pohledávky z nájemného budov nebyly úročeny vůbec); současně správce daně přihlédl i k tomu, že žalobkyně měla ke dni 31. 12. 2012 vůči svým jednatelům pohledávky v celkové výši 49 877 187,88 Kč. Závěr správních orgánů, že tímto způsobem tedy žalobkyně nejenže fakticky žádné volné prostředky nezískala, ale naopak

je v delším horizontu ztratila, neboť se zavázala hradit svým jednatelům za jimi upsané dluhopisy vyšší úrok, než sama byla povinna hradit na jejich pohledávky vůči sobě, je tedy zcela logický, a to i s přihlédnutím k tomu, že sama žalobkyně zápočtem „uhradila“ dosud nesplatné, ba ještě právně neexistující pohledávky svých jednatelů za nájem budov, tedy se znovu spíše připravila o prostředky, které mohla do doby splatnosti těchto pohledávek vynaložit jinak, třeba právě na tvrzené okruhy rozvoje svého podnikání. Pokud pochybnosti správce daně dále prohloubila i skutečnost, že žalobkyně již v době emise dluhopisů měla vůči svým jednatelům sama velmi vysoké pohledávky, o jejichž zaplacení mohla usilovat (a nikoli za účelem získání disponibilních prostředků vydávat úročené dluhopisy), lze to považovat rovněž v kontextu věci za logické. Své pochybnosti správce daně opřel i o časovou souslednost realizace tvrzených okruhů rozvoje podnikání žalobkyně a uskutečnění emise dluhopisů za účelem získání prostředků k tomuto rozvoji. I v tomto směru jde o pochybnosti důvodné, neboť z provedeného dokazování jednoznačně vyplynulo, že k realizaci tvrzených rozvojových kroků došlo buď zcela, nebo z významné části dříve než k emisi dluhopisů. Tak k nákupu obchodního podílu společnosti EUROMETALGROUP s. r. o. došlo již v roce 2010 (a soud připomíná, že tato společnost byla tehdy v insolventci, takže k její finanční stabilizaci muselo dojít bezprostředně poté), rovněž k rozšíření maloobchodní sítě došlo (až na pobočku v Chebu) již v letech 2010-2012. Nad rámec důkazních návrhů žalobkyně pak žalovaný provedl i analýzu jejího hospodaření, jejíž výsledky jsou zachyceny v napadeném rozhodnutí. Dlužno přitom souhlasit s názorem žalovaného, že ani v ní nelze jakýkoliv hmatatelný efekt tvrzených oblastí rozvoje podnikání žalobkyně vysledovat, k tomu lze odkázat na odst. 85 napadeného rozhodnutí.

46. Tvrzení, která žalobkyně k této otázce uvedla ve své žalobě, jsou totožná s těmi, která uplatnila již v průběhu správního řízení; žalovaný se s nimi přesvědčivým způsobem po doplnění dokazování vypořádal. Žalobkyně však opakuje svůj názor na věc, aniž by nabídla konkurenční právní argumentaci; tímto způsobem ale právní argumentaci žalovaného nijak nezpochybnila. Rovněž z pohledu soudu je právní argumentace obsažená v napadeném rozhodnutí správná. Na jejím základě nelze přisvědčit názoru žalobkyně, že emitované dluhopisy „přinesly požadovaný finanční efekt“. Že tomu tak nebylo, zdůvodnily správní orgány zcela dostatečně.
47. Jak už soud shora uvedl, tím není řečeno, že by samotné vydání dluhopisů, stanovení výše jejich úrokové sazby, či zaplacení prostřednictvím zápočtu bylo protiprávní. Při hodnocení způsobu, kterým žalobkyně emisi dluhopisů provedla, za účelem prokázání daňové účinnosti splátky jejích úroků, však tyto skutečnosti slouží jako indicie, jež ve svém souhrnu skutečně svědčí závěru správních orgánů, že žalobkyně neprokázala účel a důvodnost emise dluhopisů, ani to, že by jejím prostřednictvím reálně získala finanční prostředky na rozvoj svého podnikání, resp. slovy zákona na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
48. Ani námitku nesprávného právního posouzení tedy není možno považovat za důvodnou.
49. Nad rámec uvedeného odůvodnění soud konstatuje, že žalobní body byly formulovány jen velmi vágně a spíše povšechně. Vzhledem k tomu, že § 75 odst. 2 s. ř. s. stanoví, že soud přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, lze uzavřít, že kvalita a míra precizace žalobního bodu předurčuje kvalitu a míru soudního přezkumu, který soud může na základě takového žalobního bodu provést. V soudním řízení správním není soud vyšetřujícím orgánem, který by snad na základě jen obecně formulovaných žalobních

výtek mohl přistoupit k jakémusi generálnímu přezkoumání celého napadeného rozhodnutí a řízení, které mu předcházelo. Je tomu právě naopak. Jsou to žalobci, které tíží procesní povinnost určité konkrétní pochybení správního orgánu tvrdit a také prokázat. V žádném případě není namístě, aby soud za žalobce jeho argumentaci jakkoli domýšlel či vybíral z reality argumenty, kterými by snad bylo možno žalobu dále podepřít. Takový postup by byl v příkrém rozporu s rovností účastníků soudního řízení. Tyto skutečnosti jsou již dlouhodobě traktovány i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (k tomu srovnej rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). V dané věci byly žalobkyní uplatněny natolik nekonkrétní námitky, ve kterých v podstatě žalobkyně pouze konstatovala, že nesouhlasí se skutkovými, ani právními závěry, k nimž dospěly správní orgány, aniž by ovšem uvedla, v čem správní orgány konkrétně při zjišťování skutkového stavu či při jeho právním posouzení pochybily (nepředstavila tedy ani žádnou konkurující argumentaci), že soud, vázán těmito žalobními body, nemohl přezkoumat napadené rozhodnutí nijak konkrétněji, než učinil.

50. Na podkladě uvedených závěrů je možno konstatovat, že žádná ze žalobních námitek nebyla shledána důvodnou, a proto soud žalobu postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Náklady řízení

51. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož by měl právo na plnou náhradu nákladů řízení procesně plně úspěšný žalovaný. Jelikož mu však nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, rozhodl soud tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

Plzeň 18. listopadu 2020

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu