



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobce: **Josef Škrkoň - Techplast, a.s.**, IČO: 25945017,
sídlem Rybník 13, 560 02 Rybník,
zastoupený Danem Modlitbou, advokátem,
sídlem Na Bělidle 830/2, 150 00 Praha 5 Smíchov,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2020, č. j. 16988/20/5200-11434-701858,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Žalobou napadené rozhodnutí a řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo

1. Ekonomickou činností žalobce byla v rozhodném období výroba plastových dílů pro automobilový průmysl a elektronický průmysl. Žalobce vznikl v roce 1990 (fyzická osoba J. Š. – Techplast). K 4. 12. 2000 došlo k přeměně na akciovou společnost. Činnost

vykonával žalobce na adrese Rybník 13, přičemž od roku 2000 došlo z kapacitních důvodů k rozšíření o provozovnu na adrese Benátky 2044, Česká Třebová. V roce 2012 bylo (dle tvrzení žalobce) rozhodnuto o výstavbě nové haly tak, aby kapacitně odpovídala požadavkům zákazníků. Příprava realizace výstavby nové haly byla zahájena (v závislosti na získání vhodného pozemku) v roce 2016. Jménem společnosti samostatně jedná Josef Škrkoň – předseda představenstva. Akcionáři (20 ks kmenových akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč) žalobce jsou Josef Škrkoň, RČ: X, bytem X - 10 ks akcií, J. Š., RČ: X, bytem X - 10 ks akcií. Josef Škrkoň je současně předsedou a jediným členem představenstva žalobce, J. Š. je jedinou členkou dozorčí rady žalobce.

2. Žalobce uvedl na řádku č. 10 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob výsledky hospodaření ve výši 97 108 409 Kč (pro rok 2013), 101 967 935 Kč (pro rok 2014) a 75 879 073 Kč (pro rok 2015). Dále žalobce zaúčtoval na vrub daňově účinných nákladů úroky z dluhopisů, a to v roce 2013 ve výši 9 302 228 Kč, v roce 2014 ve výši 9 200 006 Kč a v roce 2015 ve výši 9 327 784 Kč.
3. Emitentem dluhopisů byl žalobce (Josef Škrkoň – Techplast, a.s.). Jednalo se o 50 000 kusů dluhopisů v listinné podobě, ve formě na řad a ve jmenovité hodnotě 2 000 Kč [datum emise 28. 12. 2012, datum splatnosti při úpisu - 5 pracovních dnů od data smlouvy o úpisu, lhůta pro upisování dluhopisů od 18. 12. 2012 do 28. 12. 2012, datum konečné splatnosti dluhopisů 28. 12. 2032, úrokový výnos ve výši 9,2 %, výnosové období týdenní, provádění výplaty zpětně, první výplata ke dni 7. 1. 2013]. Dle vyjádření žalobce došlo k tisku dluhopisů v sídle společnosti, tisk realizoval předseda představenstva J. Škrkoň na laserové tiskárně, použit byl kancelářský papír. Dluhopisy neobsahovaly ochranné ani barevné prvky. Originalitu (jedinečnost) dluhopisů zajistil žalobce podpisem (podpis provedl J. Škrkoň), číslováním a uvedením majitele dluhopisu. Tištění dluhopisů bylo zajištěno pomocí běžného tiskového editoru s nastavením automatického číslování. Dluhopisy nebyly rozstříhány. Na otázku správce daně, jaký časový úsek uplynul od vytištění listů s dluhopisy po dosažení jejich finální podoby, žalobce odpověděl, že „7-8 dní“. Na otázku, jak dlouho J. Škrkoň podepisoval dluhopisy, odpověděl J. Škrkoň, že je „začal podepisovat při tisku a pak asi 4 dny, samozřejmě s přestávkami.“ J. Škrkoň musel dále zpracovat a podepsat ve stejném období dalších 25 000 ks dluhopisů vydaných jiným daňovým subjektem (který J. Škrkoň též zastupoval), tj. musel podepsat celkem 75 000 ks dluhopisů, což znamená 18 750 ks dluhopisů denně [pokud by bylo kalkulováno s tím, že se J. Škrkoň dluhopisům věnoval od data úpisu, tj. od 18. 12. 2012, resp. dluhopisy podepisoval od tohoto okamžiku každý den s tím, že by mu další osoby tiskly dluhopisy, musel by každý den J. Škrkoň podepsat 9 375 ks emitovaných dluhopisů, bez ohledu na skutečnost, že na tři z těchto dnů připadly státní svátky].
4. Prvotní úpis byl realizován mezi žalobcem a osobami Josef Škrkoň (5 000 ks), J. Š. (5 000 ks), L. T. (20 000 ks) a K. H. (20 000 ks). Emitent se zavázal předat upsané dluhopisy upisovatelům nejpozději do 30 dnů ode dne uhrazení dluhopisů. Ke dni 22. 12. 2015 došlo ke změně a jedinými vlastníky předmětné emise dluhopisů se stali Josef Škrkoň a J. Š., každý s vlastnictvím 25 000 ks dluhopisů. Změna zápisu v seznamu vlastníků byla provedena ke dni 30. 6. 2016. Dluhopisy ani jejich kopie žalobce správci daně nepředložil, neboť je již měl zlikvidovat při převodu listinných dluhopisů na hromadné dluhopisy k datu 24. 2. 2017.

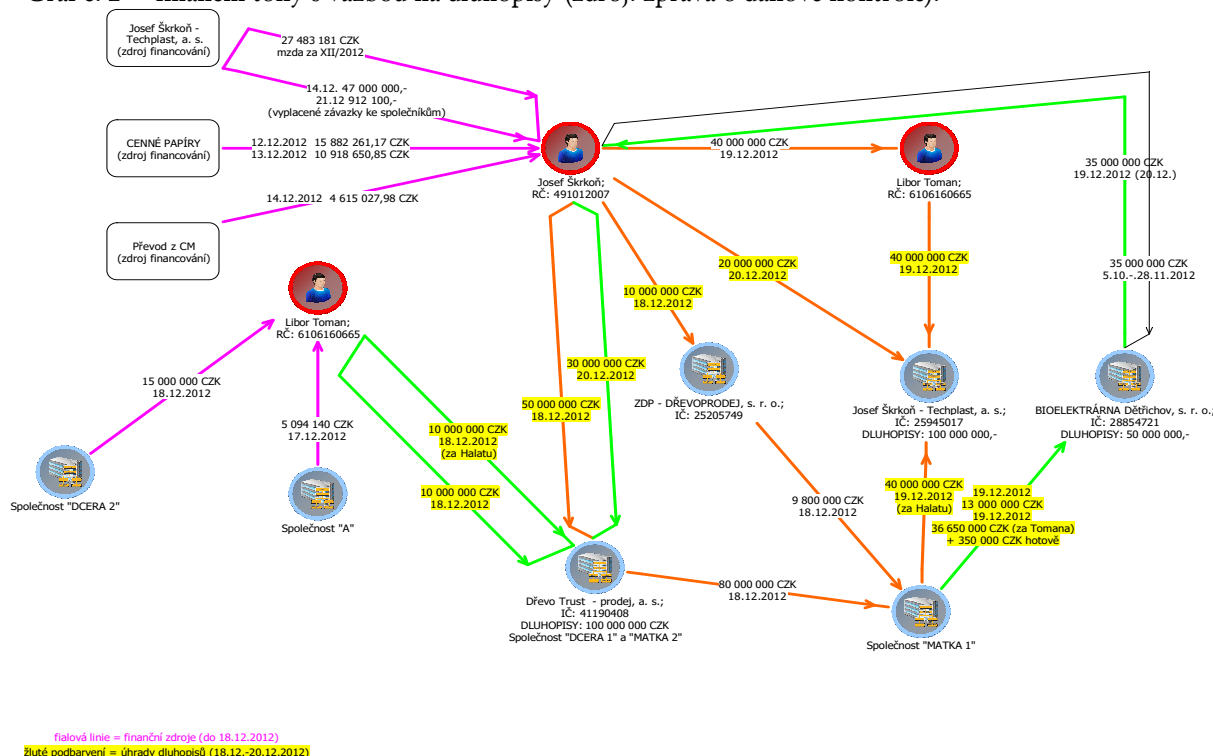
5. Prostředky získané emisí dluhopisů měly být použity na výplatu dividend akcionářům, rozšíření a obnovu strojového vybavení žalobce v předpokládané hodnotě 100 mil. Kč a na výstavbu zcela nového závodu po získání vhodného pozemku – předpoklad cca 250 mil. Kč.
6. Správce daně v průběhu daňové kontroly zahájené dne 15. 6. 2017 zjistil, že úhrada emitovaných dluhopisů byla provedena bankovními převody na účet žalobce vedený u ČSOB (číslo účtu 256467368/0300).
7. Správce daně provedl analýzu finančních toků žalobce a subjektů podílejících se na úpisu dluhopisů žalobce,¹ přičemž zjistil následující:
 - Ve skupině obchodních korporací došlo k úpisu a zaplacení dluhopisů v celkové výši 260 mil. Kč [Josef Škrkoň – Techplast, a.s., 100 mil. Kč, Dřevo Trust – prodej, a.s. (v grafech správce daně označovaná též jako „DCERA 1“), 100 mil. Kč, ZDP – DŘEVOPRODEJ, s.r.o., 10 mil. Kč, BIOELEKTRÁRNA Dětřichov, s.r.o., 50 mil. Kč].
 - Vložené finance ze zdrojů mimo obchodní korporace (tzv. cizí zdroje) byly ve výši 71 638 823,95 Kč.
 - Žalobce vyplacením zisku a mzdy panu Josefu Škrkoňovi vytvořil zdroj k financování dluhopisů ve výši 74 483 181 Kč.
 - Získané finance z upsaných dluhopisů představovaly hodnoty ve výši 70 716 819,00 Kč
 - Josef Škrkoň – Techplast, a.s., 25 516 819,00 Kč,
 - Dřevo Trust – prodej, a.s., 30 000 000,00 Kč,
 - ZDP – DŘEVOPRODEJ, s.r.o., 200 000,00 Kč,
 - BIOELEKTRÁRNA Dětřichov, s.r.o., 15 000 000,00 Kč.
 - Částka získaná z úhrady dluhopisů obchodní korporace Dřevo Trust – prodej, a.s., dne 18. 12. 2012 ve výši 70 mil. Kč, doplněná o vlastní zdroj obchodní korporace ve výši 10 mil. Kč, se stala zdrojem pro úhradu upsaných dluhopisů od Josef Škrkoň – Techplast,

¹ U žalobce z celkově upsaného objemu dluhopisů ve výši 100 mil. Kč došlo k úpisu osobou nespojenou ve výši 80 mil. Kč (L. T. a K. H.) a spojenou osobou ve výši 20 mil. Kč (J. Škrkoň a J. Š.). Recipročně však došlo k úpisu dluhopisů v celkové výši 100 mil. Kč u obchodní korporace Dřevo Trust – prodej, a.s., u které upsali 80 mil. Kč J. Škrkoň a J. Š. a 20 mil. Kč L. T. a K. H. Fakt, že tyto osoby úzce spolupracovaly, potvrdil žalobce v podání ze dne 30. 11. 2017 a při jednání (protokol č. j. 1245762/17/2809-60563-609293 ze dne 15. 6. 2017), v rámci kterého J. Škrkoň uvedl, že nabídka k upsání dluhopisů ze strany žalobce byla cílena na upisovatele L. T. a K. H., které žalobce považoval za osoby, k nimž měl důvěru. Na otázku položenou správcem daně v průběhu ústního jednání (viz protokol ze dne 15. 6. 2017) ohledně převodu vlastnických práv k dluhopisům žalobce od L. T. a K. H. na J. Škrkoň a J. Š. v roce 2015 („Je daňovému subjektu znám důvod převodu vlastnických práv k dluhopisům vlastníků pana T. a pana H.?”) J. Škrkoň odpověděl, že k převodu došlo, „protože chtěl mít dluhopisy pod kontrolou a měl potřebné finanční prostředky na odkoupení těchto dluhopisů.“ Na otázku, z jakého důvodu tedy při prvotním úpisu neprovedl nákup dluhopisů sám, pak J. Škrkoň odpověděl, že „neměl finance“ (viz protokol č. j. 1245762/17/2809-60563-609293 ze dne 15. 6. 2017). Tato odpověď je v rozporu se skutečně provedenými finančními toky, kdy investice do dluhopisů ze strany J. Škrkoň (resp. jménem J. Š.) byly provedeny do jiných obchodních korporací (Dřevo Trust – prodej, a.s., s první platbou 50 mil. Kč, ZDP - DŘEVOPRODEJ, s.r.o., platba 10 mil. Kč a zápůjčka L. T. ve výši 40 mil. Kč).

a.s., ve výši 40 mil. Kč a BIOELEKTRÁRNY Dětrichov, s.r.o., ve výši 40 mil. Kč, a to převodem přes obchodní korporaci FRYMIS, a.s. (v grafech správce daně označovaná též jako „MATKA 1“).

- Částka získaná z úhrady dluhopisů obchodní korporace ZDP – DŘEVOPRODEJ, s.r.o., dne 18. 12. 2012 ve výši 9,8 mil. Kč se stala zdrojem pro úhradu upsaných dluhopisů BIOELEKTRÁRNY Dětrichov, s.r.o.
 - BIOELEKTRÁRNA Dětrichov, s.r.o., získané finanční zdroje ve výši 35 mil. Kč použila na úhradu krátkodobé půjčky od Josefa Škrkoně.
 - Josef Škrkoň půjčil L. T. 40 mil. Kč na nákup dluhopisů obchodní korporace BIOELEKTRÁRNA Dětrichov, s.r.o., ale z výpisů bankovního účtu číslo X, který je ve vlastnictví L. T., je seznatelné, že tyto finance byly použity na nákup dluhopisů žalobce.
8. Správce daně uzavřel, že v rámci emise dluhopisů žalobce došlo k řetězení finančních investic do dluhopisů více subjektů (Dřevo Trust – prodej, a.s., s dluhopisy v částce 100 mil. Kč, BIOELEKTRÁRNA Dětrichov, s.r.o., s dluhopisy v částce 50 mil. Kč). Žalobce vyplacením dividend 47 mil. Kč dne 14. 12. 2012 a navýšené mzdy v částce 27 483 181 Kč Josefu Škrkoňovi dne 11. 12. 2012 před emisí dluhopisů vytvořil tímto zdroj k financování dluhopisů ve výši 74 483 181 Kč. Z Grafu č. 2² na straně 14 zprávy o daňové kontrole současně vyplývá, jakým způsobem došlo k toku financí mezi jednotlivými subjekty. Veškeré finanční toky proběhly v období od 18. 12. 2012 do 20. 12. 2012. J. Škrkoň dne 18. 12. 2012 provedl úhradu upsaných dluhopisů Dřevo Trust – prodej, a.s., ve výši 50 mil. Kč, kdy 25 mil. Kč představovalo úhradu za J. Škrkoně a 25 mil. Kč za J. Š. Ve shodný den (tj. dne 18. 12. 2012) provedl úhradu L. T. za upsané dluhopisy obchodní korporace Dřevo

² Graf č. 2 - finanční toky s vazbou na dluhopisy (zdroj: zpráva o daňové kontrole):



Shodu s prvopisem potvrzuje

Trust – prodej, a.s., v částce 10 mil. Kč (sám za sebe) a v částce 10 mil. Kč za K. H. Získané finance společnost Dřevo Trust – prodej, a.s., doplnila ze svých zdrojů 10 mil. Kč a z pozice dceřiné společnosti uhradila společnosti FRYMIS, a.s., částku 80 mil. Kč. J. Škrkoň dne 18. 12. 2012 provedl úhradu upsaných dluhopisů ZDP – DŘEVOPRODEJ, s.r.o., ve výši 10 mil. Kč (5 mil. Kč J. Škrkoň a 5 mil. Kč J. Š.). Společnost ZDP – DŘEVOPRODEJ, s.r.o., dne 18. 12. 2012 převedla částku 9,8 mil. Kč na FRYMIS, a.s. Dne 19. 12. 2012 provedla společnost FRYMIS, a.s., úhradu dluhopisů emitenta BIOELEKTRÁRNA Dětrichov, s.r.o., za pana L. T. ve výši 49,65 mil. Kč (částka 350 tis. Kč byla složena na účet emitenta v hotovosti) a úhradu dluhopisů emitenta Josef Škrkoň – Techplast, a.s. (žalobce), za K. H. ve výši 40 mil. Kč. J. Škrkoň a J. Š. poskytli L. T. dne 19. 12. 2012 půjčku ve výši 40 mil. Kč, která měla být použita na úpis dluhopisů BIOELEKTRÁRNA Dětrichov, s.r.o. (smlouva o půjčce ze dne 18. 12. 2012). Z finančních toků je však zřejmé, že tyto finance byly použity na úhradu dluhopisů upsaných L. T. od žalobce (Josef Škrkoň – Techplast, a.s.). Úhrada byla provedena dne 19. 12. 2012 ve výši 40 mil. Kč. Dne 19. 12. 2012 došlo k převodu 35 mil. Kč z účtu BIOELEKTRÁRNA Dětrichov, s.r.o., na účet Josefa Škrkoně. Jednalo se o splacení krátkodobé půjčky J. Škrkoně ve výši 35 mil. Kč, kterou poskytl uvedené společnosti na základě smlouvy (smlouva o krátkodobé půjčce ze dne 4. 10. 2012). Dne 20. 12. 2012 došlo k doplacení upsaných dluhopisů Dřevo Trust – prodej, a.s., ve výši 30 mil. Kč J. Škrkoňem (15 mil. Kč J. Škrkoň a 15 mil. Kč J. Š.).

9. Dle správce daně je z uvedených finančních toků zřejmé, že platba ve výši 30 mil. Kč, použitá k úhradě dluhopisů Dřevo Trust – prodej, a.s., dne 20. 12. 2012 J. Škrkoňem, byla provedena z financí, které byly již jednou použity na úhradu 50 mil. Kč (dne 18. 12. 2012) dluhopisů stejného subjektu. Tyto finanční prostředky byly následně vráceny na účet J. Škrkoně přes FRYMIS, a.s., a BIOELEKTRÁRNA Dětrichov, s.r.o. (resp. ZDP – DŘEVOPRODEJ, s.r.o.).
10. Správce daně dále vyzval peněžní ústavy k zaslání výpisů bankovních účtů žalobce a zjistil, že žalobce využíval v průběhu období měsíce prosinec 2012 tři bankovní účty (účet v cizí měně – EUR č. 61049-1047181253/0800, účet v CZK pro běžný provoz č. X a účet založený pro finance získané z dluhopisů č. X). Správce daně též zjistil, že prodejem dluhopisů nedošlo ke zvýšení finančních prostředků žalobce o 100 mil. Kč, jelikož rozdíl mezi datem 6. 12. 2012 a 21. 12. 2012 (po úhradě dluhopisů) činí pouhých 13 743 513,42 Kč. Nedošlo tak k navýšení finančních prostředků z titulu emise dluhopisů o deklarovaných 100 mil. Kč, neboť stav oběžných aktiv žalobce byl před vlastním získáním finančních prostředků za emise dluhopisů ponížen o výplatu dividend (47 mil. Kč dne 14. 12. 2012; částka byla vyplacena před rozhodnutím valné hromady dne 17. 12. 2012 o emisi dluhopisů) a oproti jiným obdobím i o nadstandardně navýšenou mzdu (27,5 mil. Kč) v měsíci prosinec 2012 J. Škrkoňovi.³ Z tohoto důvodu došlo k tomu, že čistý efekt

³ Vyplacené roční mzdy obchodní korporací Josef Škrkoň – Techplast, a.s., J. Škrkoňovi [vypláceno vždy v měsíci únor až prosinec příslušného období a v lednu následujícího roku (zdroj: zpráva o daňové kontrole)]:

z emise dluhopisů představoval pouze částku ve výši 25,5 mil. Kč, kdy rozdíl zůstatků účtů mezi datem 6. 12. 2012 a 21. 12. 2012 zahrnuje i změnu financí způsobenou běžným provozem žalobce (výpočet v mil. Kč: $+100 - 27,5 - 47 = 25,5$).

11. Správce daně vzhledem k výše uvedenému učinil dílčí závěr, že v rámci emise dluhopisů žalobce došlo k cílenému řetězení finančních investic do dluhopisů více subjektů, které však byly dle zjištění správce daně spojenými osobami (jak je uvedeno na str. 19 až 20 zprávy o daňové kontrole) a umožnily zastřít skutečnost, že došlo v podstatě k nákupu dluhopisů držiteli akcií žalobce - J. Škrkoně a J. Š. Tuto úvahu správce daně potvrdily úplatné převody cenných papírů (dluhopisů) ve výši 80% emise od takzvané „nespojených“ osob K. H. a L. T. na vlastníky žalobce (J. Škrkoně a J. Š.) dne 22. 12. 2015. Finanční vyrovnání bylo provedeno zápočtem s pohledávkou vzniklou ke stejnému datu a ve stejné výši na základě úplatného převodu cenných papírů (dluhopisů) ve vlastnictví J. Škrkoně a J. Š. na K. H. a L. T., které byly emitovány obchodní korporací ovládanou a vlastněnou K. H. a L. T. Na základě uvedených převodů se stali 100 % vlastníky dluhopisů žalobce v roce 2015 J. Škrkoň a J. Š. Část financí investovaných do dluhopisů bylo čerpáno z financí žalobce (výplata dividend a mimořádná mzda za XII/2012 vyplacená předsedovi představenstva J. Škrkoňovi)⁴. Následkem těchto transakcí a zakrytím vlastní investice

období	mzdy (Kč)
I-XII/2010	8 929 998,00
I-XII/2011	16 560 296,00
I-XII/2012	61 664 257,00
I-XII/2013	305 234,00
I-XII/2014	313 728,00
I-XII/2015	337 455,00
I-XII/2016	341 092,00

⁴ Jak již bylo uvedeno výše, v roce 2012 došlo k markantnímu nárůstu mzdy J. Škrkoně na hodnotu 61,664 miliónu Kč a v následujících letech se měsíční mzda snížila na hodnoty 24 až 33 tis. Kč za měsíc, tj. 305 až 341 tis. Kč ročně. S ohledem na vyjádření žalobce k výši mzdových nákladů J. Škrkoně za rok 2012, že výše mzdy byla stanovena s ohledem na „zvýšení vyměřovacího základu pro výpočet starobního důchodu pana Škrkoně“, zaslal dne 13. 11. 2018 správce daně výzvu ke splnění povinností České správě sociálního zabezpečení (viz č. j. 17436040/18/2809-60563-609293), prostřednictvím které mimo jiné požádal o informaci o tom, zda a jakým způsobem, případně v jaké výši byl ovlivněn vyplácený starobní důchod J. Škrkoně příjmem ze závislé činnosti za rok 2012. Dne 11. 12. 2018 Česká správa sociálního zabezpečení sdělila (podání správce daně eviduje pod č. j. 1803650/18), že:

- datum přiznání důchodu 12. 2. 2012,
- datum zařízení výplaty důchodu dne 12. 2. 2012,
- výše příjmu v roce 2012 neměla vliv na výši důchodu přiznaného v roce 2012,
- osobní vyměřovací základ byl stanoven za roky 1986 až 2011.

S ohledem na to, že výše vyplacených mzdových nákladů v roce 2012 neovlivnily výši přiznaného důchodu, správce daně neakceptoval tvrzení žalobce týkající se důvodů významného navýšení mzdy J. Škrkoně. Správce daně je naopak přesvědčen, že účelem razantního zvýšení vyplácené mzdy v roce 2012 bylo získání finančních prostředků na úhradu emitovaných dluhopisů. Následné snížení mzdy (od roku 2013) bylo poté nahrazeno novým zdrojem příjmů z titulu úroků z dluhopisů ve výši 9,2 mil. Kč ročně (J. Škrkoň 4,6 mil. Kč, J. Š. 4,6 mil. Kč), které jsou osvobozeny od daně. Držba emitovaných dluhopisů v nízké nominální podobě (2 000 Kč za kus) a s týdenním výnosovým obdobím totiž umožňuje uplatnění § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2012, tj. včetně „efektu zaokrouhlení“ - tj. základ daně z úroků dluhopisů

předsedy představenstva do nákupu dluhopisů prostřednictvím investic jinak spojenou osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů (K. H. a L. T.) došlo u žalobce k získání finančních prostředků v částce pouhých 25,5 mil. Kč (místo 100 mil. Kč určených k získání z dluhopisů).

12. Dle správce daně však žalobce neprokázal ani to, že těchto 25,5 mil. Kč použil na účel, který deklaroval, jakož ani to, že tvrzené výdaje byly ekonomicky opodstatněné (racionální).
13. Ze zápisu ze zasedání představenstva žalobce ze dne 14. 11. 2012 (č.j. 1245762/17/2809-60563-609293) plyne, že *„představenstvo projednalo záměr – vydání dluhopisů za účelem výplaty dividend akcionářům, rozšíření a obnovy strojového vybavení společnosti v předpokládané hodnotě 100 mil. Kč a na výstavbu zcela nového závodu po získání vhodného pozemku – předpoklad cca 250 mil. Kč“*. Záměr vydání dluhopisů byl následně valnou hromadou dne 17. 12. 2012 schválen.
14. Správce daně zjistil, že prostředky získané z emise dluhopisů nebyly uloženy na jediném účtu, nebyly účelové vázány, a proto žalobce nebyl schopen prokázat, že využil prostředky získané z emise dluhopisů k deklarovanému účelu.
15. Pokud jde o ekonomickou opodstatněnost nákladů (žalobce úroky z dluhopisů zahrnul na vrub daně účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), správce daně konstatoval, že ani jeden z důvodů emise dluhopisů není ekonomicky opodstatněný.
16. Ke dni úpisu dluhopisů (tj. 18. 12. 2012) nebyly vyplaceny dividendy pouze v částce 912 100 Kč, přičemž tyto byly vyplaceny v termínu 21. 12. 2012, tj. před vlastní emisí dluhopisů. Dle správce daně tedy výplata dividend neopodstatňovala emisi (28. 12. 2012) dluhopisů za 100 000 000 Kč, prostřednictvím kterých došlo k zatížení žalobce úroky ve výši 9,2 % po dobu 20 let.
17. Pokud jde o výstavbu *„zcela nového závodu po získání vhodného pozemku“*, pak k jeho nákupu došlo až v roce 2016, přičemž žalobce neprokázal, že by právě v tomto období emise dluhopisů probíhala závěrečná jednání o nákupu konkrétních pozemků, žalobce sám uvedl, že žádný pozemek k dispozici neměl a nebylo ani rozhodnuto, kde se investice uskuteční. O financování z emitovaných dluhopisů se žalobce zmiňuje až v závěrečce roku 2017 (tj. po zahájení daňové kontroly).
18. Nekonkrétní tvrzení o připravovaném (a nerealizovaném) společném projektu žalobce a Dřevo Trust – prodej, a.s., (poslední verze žalobce) nebylo taktéž žalobcem prokázáno.
19. Obdobně žalobce neprokázal, že prostředky získané prodejem dluhopisů použil na *„rozšíření a obnovu strojového vybavení společnosti v předpokládané hodnotě 100 mil. Kč“*. Žalobce sám přiznal, že *„nemůže jednoznačně říci, že ten či onen stroj (či cokoliv jiného) byl pořízen právě z prostředků získaných z dluhopisů“*, nadto ani hodnoty pořízených investic do technologií prezentované žalobcem nekořespondovaly s hodnotami zjištěnými správcem daně.

se stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta s tím, že se základ daně zaokrouhluje na celé koruny dolů, a daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny dolů. Zdanění úrokového příjmu u dluhopisů s nízkou nominální hodnotou 15% srážkovou daní tak bylo rovno 0 Kč.

20. Konečně správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval i to, zda žalobce v roce 2012 fakticky disponoval 50 000 ks tištěných listinných cenných papírů splňujících veškeré náležitosti stanovené zákonem č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o cenných papírech“). Vzhledem k tomu, že emise dluhopisů musí naplňovat všechny podmínky zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dluhopisech“), zejména dle § 6 odst. 2 tohoto zákona musí disponovat podpisem emitenta, pokud není nahrazen jeho otiskem, jsou-li na listině současně použity ochranné prvky proti jejímu padělání a pozměnění (tato skutečnost nebyla žalobcem tvrzena), nabyl správce daně pochybnosti o tom, zda bylo v silách jediné osoby dluhopisy vytisknout a podepsat (dluhopisy musel podepsat pouze statutární zástupce žalobce, a tím byl J. Škrkoň – tuto pravomoc nelze delegovat). Tento svůj závěr o nemožnosti naplnění veškerých podmínek zákona o dluhopisech a zákona o cenných papírech k datu avizovaného předání dluhopisů, tj. k datu 28. 12. 2012, opřel správce daně o zjištění, že:

- bylo vydáno 50 000 ks dluhopisů
- žalobce měl od úpisu do data předání ke zpracování, vytištění a podepsání pouze 10 dní,
- dle vyjádření žalobce realizace probíhala pouze 8 dní, přičemž podepisování dluhopisů probíhalo 4 dny s přestávkami,
- za jeden den by musel J. Škrkoň podepsat 12 500 ks dluhopisů vydaných v rámci emise obchodní korporace Josef Škrkoň – Techplast, a.s., což při cca 12 hodinách za den (po dobu 4 dní) představuje 1 040 podpisů/1 hod.,
- J. Škrkoň musel současně zpracovat a podepsat ve stejném období dalších 25 000 ks dluhopisů vydaných jiným daňovým subjektem (který J. Škrkoň též zastupoval), tj. musel by podepsat celkem 75 000 ks dluhopisů. Pokud by správce daně počítal s tím, že se dluhopisům věnoval J. Škrkoň od data úpisu, tj. od 18. 12. 2018, resp. dluhopisy podepisoval od tohoto okamžiku každý den s tím, že by mu další osoby tiskly dluhopisy, musel by každý den podepsat 9 375 ks emitovaných dluhopisů, bez ohledu na fakt, že na 3 z těchto dnů připadl státní svátek. Pokud by správce daně posuzoval reálnost podpisů za 4 dny (viz protokol o ústním jednání č. j. 428463/18/2809-60563-609293), musel by J. Škrkoň podepsat 18 750 ks dluhopisů denně, což se jeví fyzicky nereálné,
- každý dluhopis nadto musel být upraven v rozsahu pořadového čísla dluhopisu, a protože dluhopisy upsaly čtyři osoby, musel daňový subjekt na jednotlivé dluhopisy dopsat jejich jména a adresu pobytu. K náročnosti úpravy číselného označení jednotlivých dluhopisů Josef Škrkoň (protokol č. j. 428463/18/2809-60563-609293) pouze obecně uvedl, že průběžné číslování dluhopisů bylo zajištěno „programem“ a umožnil to „tiskový editor“. Nikterak se však v průběhu daňového řízení nevyjadřoval k tomu, že dluhopisy musely být upravovány o identifikaci osoby, která dluhopisy upsala.

21. Ze všech výše uvedených skutečností je dle správce daně zřejmé, že žalobce v průběhu celého řízení opřel svá tvrzení o existenci listinných dluhopisů pouze o nepřímé důkazy

(např. o hromadnou listinu nahrazující kusové dluhopisy, doklad o jejich likvidaci apod.), přičemž skutečnou existenci listinných dluhopisů v počtu 50 000 ks žalobce neprokázal. Svědecké výpovědi J. Š., K. H., L. T. vyhodnotil správce daně jako nevěrohodné, neboť tyto osoby jsou či byly vlastníky dluhopisů, prostřednictvím kterých čerpaly příjem osvobozený od daně z příjmů, a proto mají zájem na výsledku řízení a věrohodnost jejich výpovědi je výrazně oslabena. Obdobně správce daně hodnotil výpověď svědkyně B., která je zaměstnankyní žalobce a je na něm ekonomicky závislá. Její výpověď byla navíc značně nekonkrétní. Svědkyně sice potvrdila, že viděla J. Škrkoně dluhopisy podepisovat a že množství mohlo odpovídat množství dluhopisů, které se skartovaly, avšak nebyla schopna uvést, zda dluhopisy splňovaly veškeré náležitosti stanovené zákonem o cenných papírech k datu předání prvním upisovatelům (viz hodnocení svědecké výpovědi str. 31 a 32 zprávy o daňové kontrole). Svědek P. sice viděl blíže nespecifikovanou „hromadu dluhopisů“, avšak viděl ji až v roce 2015, nemohl tedy nijak potvrdit, že právě k datu tvrzeného předání dluhopisů, tj. k datu 28. 12. 2012, fakticky existovalo 50 000 ks dluhopisů s náležitostmi stanovenými obecně závaznými právními předpisy.

22. Správce daně uzavřel, že hlavním účelem emise dluhopisů bylo získání výhody nezdaněného příjmů na straně fyzických osob (způsob zaokrouhlování podle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů v roce 2012)⁵ a zahrnutí úrokových nákladů do výsledku hospodaření v následujících obdobích (to s předpokladem do r. 2032), což v konečném důsledku zapříčiňuje vykazování po dobu 20 let nižšího základu daně a daně žalobce. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal, že výdaje byly vynaloženy na žalobcem deklarované účely, že byly ekonomicky opodstatněné a že žalobce neprokázal ani samotnou existenci dluhopisů, odstoupil správce daně od závěru o zneužití práva a neuznal daňovou účinnost nákladů z titulu úroků z emitovaných dluhopisů z důvodu neprokázání faktické existence těchto dluhopisů ke konci roku 2012 a dále z důvodu absence jasné vazby mezi těmito náklady a příjmy žalobce. Správce daně následně vydal

- a) dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, č. j. 53871/19/2809-50523-606429 ze dne 18. 1. 2019, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu, z moci úřední žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 767 380 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 353 476 Kč,
- b) dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, č. j. 54080/19/2809-50523-606429 ze dne 18. 1. 2019, kterým byla podle ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu, z moci úřední žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 748 000

⁵ Držba emitovaných dluhopisů v nízké nominální podobě (2 000 Kč za kus) a s týdenním výnosovým obdobím totiž umožňuje uplatnění § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2012, tj. včetně „efektu zaokrouhlení“ - základ daně z úroků dluhopisů se stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta s tím, že se základ daně zaokrouhluje na celé koruny dolů, a daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny dolů. Zdanění úrokového příjmu u dluhopisů s nízkou nominální hodnotou 15% srážkovou daní tak bylo rovno 0 Kč.

Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 349 600 Kč,

- c) dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, č. j. 54006/19/2809-50523-606429 ze dne 18. 1. 2019, kterým byla podle ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu, z moci úřední žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 772 320 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 354 464 Kč.

23. Odvolání žalobce proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 5. 2020, č. j. 16988/20/5200-11434-701858, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

24. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2020, č. j. 16988/20/5200-11434-701858, podal žalobce žalobu, v níž předně namítl, že žalobou napadené rozhodnutí, které tvoří společně s rozhodnutími správce daně jeden celek, je nepřezkoumatelné, neboť odůvodněním dodatečných platebních výměrů má být zpráva o daňové kontrole, jejíž podpis však žalobce opodstatněně odepřel (*„vzhledem k neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů“*). Dodatečné platební výměry tak nebyly odůvodněny (dle žalobce *„absentuje odůvodnění“*), přičemž tuto vadu žalovaný v odvolacím řízení neodstranil.
25. Dále žalobce nesouhlasí s tím, že vyplacením dividend a vyplacením mimořádné odměny předsedovi představenstva a akcionáři žalobce J. Škrkoňovi žalobce vytvořil potřebu peněz a současně vytvořil investorům (např. J. Škrkoňovi) zdroj pro financování nákupu dluhopisů žalobce. Tento pohled na věc je dle žalobce *„zkreslující“*. Výplata dividend *„je vždy prvotní a zcela legitimní zájem akcionářů“* (jedinými akcionáři žalobce jsou Josef Škrkoň, který je současně předsedou a jediným členem představenstva žalobce, a J. Š., která je současně jedinou členkou dozorčí rady žalobce). Ke skokovému navýšení mzdy předsedy představenstva žalobce J. Škrkoňovi v prosinci roku 2012 na 27 483 181 Kč (celkem byla J. Škrkoňovi vyplacena v roce 2012 mzda ve výši 61 664 257 Kč) se žalobce v žalobě nevyjádřil, nicméně k následnému snížení mzdy na cca 25 000 Kč měsíčně nedošlo proto, že předseda představenstva úpisem dluhopisů (u žalobce ve výši 20 mil. Kč a u subjektů personálně propojených ve výši 90 mil. Kč) získal výhodu pravidelného příjmu úroků z dluhopisů [které nepodléhají zdanění a které mu nahradily příjem ze závislé činnosti (mzdu), z níž je odváděna daň ze závislé činnosti, zdravotní a sociální pojištění], jak tvrdí správce daně a žalovaný, nýbrž *„v souvislosti s jeho důchodovým věkem a snížením fondu jeho pracovní doby“*. Dle žalobce je *„možné, že akcionáři použili některé prostředky získané výplatou dividend k nákupu dluhopisů nebo že si někteří investoři na nákup dluhopisů půjčili prostředky od jiných“*. Jde ovšem o *„naprosto legitimní operace, jejichž výsledek je ale čistá investice do naší společnosti ve výši hodnoty dluhopisů (100 mil. Kč) v příslušných částkách od jednotlivých upisovatelů, což je jednoznačně zřejmé především z výpisu z bankovního účtu žalobce“*. Fakt, že *„žalobce před emisí spotřeboval značnou finanční částku, je evidentně důvodem pro potřebu získat nové finanční zdroje, a nikoliv naopak“*. Žalobce je přesvědčen, že je klíčové, že emise dluhopisů přinesla *„příjem 100 mil. Kč“*, což je *„neoddiskutovatelný“*

fakt zřejmý jednoduše z výpisů z bankovních účtů“. Dále žalobce trvá na tom, že prokázal, že finanční prostředky získané emisí dluhopisů vynaložil na deklarovaný účel („výplata dividend akcionářům, rozšíření a obnova strojového vybavení společnosti v předpokládané hodnotě 100 mil. Kč a výstavba zcela nového závodu po získání vhodného pozemku – předpoklad cca 250 mil. Kč“) a že prokázal i to, že šlo o výdaje racionálně vynaložené, resp. že zde existoval racionální ekonomický důvod pro vydání dluhopisů, byť připouští, že „finanční prostředky získané vydáním dluhopisů ihned po obdržení splynuly s ostatními prostředky společnosti a v podstatě nelze říci, na co byly tyto prostředky použity“ (dle žalobce se však „nejedná o prostředky účelové dotace, které by měly být vedeny na odděleném účtu, přísně vynakládány na dotovaný záměr a potom vyúčtovány“). Pokud jde o ekonomické opodstatnění emise dluhopisů, je dle žalobce podstatné pouze to, že žalobce „v době přípravy emise očekával nějaké výdaje, na jejichž pokrytí by nemusely stačit stávající zdroje společnosti“. Existence takových „očekávaných výdajů“ dle žalobce prokázána byla. Žalobce nezpochybnil zjištění žalovaného, že k datu emise 28. 12. 2012 již neevidoval závazek z nevypacených dividend, zdůraznil však, že k „31. 12. 2012 žalobce stále ještě vykazoval nerozdělený zisk, a tedy potenciální dividendu v částce 177.296.000 Kč, s jejíž výplatou musela společnost počítat (což žalovaný naprosto nebere v úvahu). A na konci roku 2012 také již společnost mohla kalkulovat s pravděpodobným ziskem za rok 2012, který nakonec činil cca 28,4 mil. Kč potenciálně rovněž k rozdělení. V roce 2013 bylo nakonec na základě rozhodnutí valné hromady z 24. 6. 2013 na dividendách rozděleno 25 mil. Kč, tedy 21.250.000 Kč + 3.750.000 Kč daň.“ Vzhledem k „k dlouhodobě dobrým ekonomickým výsledkům“ mělo dle žalobce „smysl očekávat zisk příp. i v dalších letech (v roce 2014 bylo na základě rozhodnutí valné hromady z 20. 6. 2014 na dividendách ze zisku před zdaněním ve výši 97 mil. Kč rozděleno akcionářům 65 mil. Kč; 55.250.000 + daň)“. Emise dluhopisů, jejímž cílem bylo (mimo jiné) získat prostředky na výplatu dividend, tedy dle žalobce „v této části dávala smysl“. Jde-li o „strojové vybavení“, pak výdaje žalobce na dlouhodobý majetek ve čtyřech letech následujících po vydání dluhopisů činily 82 mil. Kč, přičemž „bez příjmu 100 mil. Kč z dluhopisů by býval nebyl možný nákup nového dlouhodobého majetku“, jelikož žalobce potřebuje měsíčně 35 mil. Kč na „provozní platby“. Konečně i „výstavba zcela nového závodu po získání vhodného pozemku“ byla důvodem pro vydání dluhopisů. Žalobce připouští, že neprokázal, že „by jeho záměr směřoval k faktické realizaci právě koncem roku 2012“, neboť „pozemky v exekuční dražbě zakoupil až v roce 2016“ (na výstavbu žalobce získal od České spořitelny, a. s., úvěr 150 000 000 Kč), nicméně „záměr výstavby nového provozu v té době skutečně měl a průběžně intenzivně usiloval o jeho realizaci“, jak plyne např. z prohlášení České spořitelny, a. s., ze dne 30. 8. 2018, či ze sdělení Ing. V. z České spořitelny, a. s., dle kterého žalobce projevil již na podzim 2012 zájem o odkup pohledávky České spořitelny, a. s., „zajištěné na pozemcích“ J. H., resp. WILLOW – Vale, a.s. Ing. V. byl připraven v této věci vypovídat i jako svědek, orgány finanční správy však jeho výslech neprovedly. Navíc žalobce „s firmou Dřevo Trust učinil vzájemnou dohodu o možné společné výrobě plastových hran v nově vybudovaném závodě“, „v roce 2014 a zejména 2015 však zájem o tuto spolupráci ze strany Dřevo Trustu postupně vymizel“.

26. Konečně se žalobce domnívá, že prokázal schopnost podepsat 75.000 ks dluhopisů v době od 18. 12. 2012 do 28. 12. 2012 předsedou představenstva žalobce Josefem Škrkoněm. Žalobce správci daně předložil jako důkaz notářské osvědčení toho, že před ním J. Škrkoň podepsal 2.500 ks dluhopisů za 49 minut, čímž prokázal, že (po příslušném dopočtu) nebyl problém všechny dluhopisy v termínu podepsat. S „připočtením možných desetiminutových

přestávek každou hodinu by tak všechny dluhopisy mohly být podepsány za méně než 30 hodin“. Žalobce též navrhl důkaz „ověřeným podepsáním všech 75.000 ks dluhopisů“, tento důkaz však orgány finanční správy odmítly provést, neboť „přešly od nereálnosti podepsání dluhopisů v daném čase k argumentaci tím, že – obecně – není prokázáno, že k datu předání dluhopisů fakticky existovaly a splňovaly všechny náležitosti“. Žalobce sice připouští, že předmětné dluhopisy nemá (a to ani jediný kus), jelikož je skartoval při jejich přeměně na hromadné listiny, která se uskutečnila v roce 2017, nicméně jejich existenci a to, že měly všechny zákonem stanovené náležitosti, prokázal svědeckými výpověďmi upisovatelů těchto dluhopisů (K. H., L. T., J. Š.) a účetní žalobce (zaměstnankyně žalobce R. B.), jejíž opakovanou výpověď odmítly orgány finanční správy provést, nicméně žalobce jim předložil její prohlášení, v němž uvedla, že dne 21. 12. 2012 měl J. Škrkoň podepsanu asi polovinu z množství asi dvou krabic dluhopisů, proto je žalobce přesvědčen, že „pokud měla být vůbec doměřena daň, měla být žalobci doměřena daň nejvýš z poloviny vydaných dluhopisů, neboť u druhé poloviny je prokázáno, že před koncem roku byly opatřeny i poslední chybějící náležitosti – podpisem pana Škrkoně“. Orgány finanční správy pak odmítly vyslechnout svědka P., který by potvrdil, že dluhopisy byly perfektní v roce 2015 (nevypovídal by tedy o stavu dluhopisů k 28., resp. 31. 12. 2012, ale až o jejich stavu pozdějším, nicméně žalobce „má za to, že i svědectví o tom, že dluhopisy byly perfektní v roce 2015, by do procesu hodnocení důkazů v jejich vzájemné souvislosti přineslo svůj významný díl“). Dále žalobce předložil řadu nepřímých důkazů o existenci dluhopisů – např. zápis z jednání představenstva žalobce ze dne 14. 11. 2012, podle kterého se žalobce rozhodl vydat dluhopisy „za účelem výplaty dividend akcionářům, rozšíření a obnovy strojového vybavení společnosti v předpokládané hodnotě 100 mil. Kč a výstavby zcela nového závodu po získání vhodného pozemku – předpoklad cca 250 mil. Kč“, posudek znaleckého ústavu Kvita, Pawlita & partneři ze dne 17. 12. 2012 ke stanovení rozsahu výše úrokové míry obvyklé v obchodním styku, zápis z mimořádné valné hromady žalobce ze dne 17. 12. 2012, kde byla schválena konkrétní představa o vydávaných dluhopisech (emise 50.000 kusů listinných dluhopisů o jmenovité hodnotě 2.000 Kč s pevnou úrokovou sazbou 9,2% z 28. 12. 2012 se splatností 28. 12. 2032), směrnice žalobce k účtování dluhopisů ze dne 18. 12. 2012, smlouvy o úpisu, smlouvy o úplatném převodu cenných papírů, oznámení instrukce k provádění plateb oprávněným osobám, smlouva o úplatném převodu cenných papírů ze dne 22. 12. 2015, kterou K. H. prodal Josefu Škrkoňovi svých 20.000 ks dluhopisů, smlouva o úplatném převodu cenných papírů ze dne 22. 12. 2015, kterou L. T. prodal J. Š. svých 20.000 ks dluhopisů, žádost Josefa Škrkoně o vydání hromadných listin ze dne 3. 2. 2017, žádost J. Š. o vydání hromadných listin ze dne 3. 2. 2017, výzva žalobce Josefu Škrkoňovi k výměně dluhopisů za hromadné listiny ze dne 13. 2. 2017, výzva žalobce J. Š. k výměně dluhopisů za hromadné listiny ze dne 13. 2. 2017, protokol o výměně dluhopisů za hromadné listiny Josefu Škrkoňovi ze dne 24. 2. 2017, protokol o výměně dluhopisů za hromadné listiny J. Š. ze dne 24. 2. 2017, originály samotných hromadných listin, protokol o likvidaci dluhopisů ze dne 24. 2. 2017 atd. Žalobce je tedy přesvědčen, že „v daňovém řízení bylo shromážděno velké množství validních důkazů, které přímo prokazují existenci sporných dluhopisů se všemi zákonnými náležitostmi již k datu 28. 12. 2012“. Je ostatně dle žalobce „vyloučeno“, aby upisovatelé „oproti svým penězům na oplátku nepožadovali řádný dokument, který by jim zaručoval návratnost investice a její zhodnocení, a to přinejmenším v případě pánů T. a H.“.

27. Ze všech výše uvedených důvodů by dle názoru žalobce mělo být rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc by měla být žalovanému vrácena k dalšímu řízení.
28. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III.

Posouzení věci soudem

29. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí [přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§75 odst. 1 s. ř. s.)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
30. Předně soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí [*„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, bod 24), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. i rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2020, č. j. 9 As 413/2018 – 43, bod 21). Z výše uvedených důvodů proto soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019 – 93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019 – 106, bod 66). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62).
31. Dále soud uvádí, že žalovaný na 29 stranách žalobou napadeného rozhodnutí (a správce daně na 45 stranách zprávy o daňové kontrole) podrobně odůvodnil své závěry. Vzhledem k tomu, že základní žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími, bude soud tam,

kde se se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkazovat [není totiž smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené - tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva a Ústavní soud], event. je stručně zopakuje. Jak totiž uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III.ÚS 1889/20, *„úkolem obecného soudu, který vypořádává jednotlivé stížnostní námitky, není na každou z nich reagovat tím způsobem, že zopakuje argumentaci učiněnou jinými orgány veřejné moci v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí, případně ji převypráví „vlastními slovy“. Pokud uplatněné stížnostní námitky nepřesahují rozsah námitek, které tyto orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešily již dříve a soud vykonávající přezkum se s jejich hodnocením plně ztotožňuje, nedává rozumný smysl, aby již učiněné závěry znovu opakoval“*.

32. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu dodat i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská práva (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazio Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke zvláštnostem řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).
33. K jednotlivým žalobním námitkám pak soud uvádí, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (které tvoří společně s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně materiálně jeden celek) jsou zmíněny podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se žalovaný řídil při jejich hodnocení a při aplikaci právních předpisů, v odůvodnění jsou též srozumitelně popsány veškeré důvody výroku rozhodnutí a jsou v něm též vypořádány všechny základní námitky žalobce. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (nedostatkem důvodů nelze rozumět případné dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí) nebo pro nesrozumitelnost a ani netrpí jinou vadou, která by opodstatňovala postup dle § 76 s. ř. s. Pokud jde o námitku, že dodatečné platební výměry nebyly odůvodněny, jelikož odůvodněním *„dodatečných platebních výměrů má být zpráva o daňové kontrole, jejíž podpis však žalobce opodstatněně odepřel (vzhledem k neprovedení žalobcem navrhaných důkazů)“*, pak k té se již zevrubně vyjádřil žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (viz zejména body 63 až 65). Jelikož žalobce v žalobě na argumentaci žalovaného nijak nereagoval, přičemž soud není oprávněn za žalobce cokoliv domýšlet, odkazuje soud na závěry žalovaného (body 63 až 65), s nimiž se ztotožňuje a stručně opakuje, že žalobce byl dne 16. 7. 2018 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil podáním ze dne 31. 8. 2018, č. j. 1518603/18. Správce daně posoudil argumentaci žalobce a předložené důkazní prostředky, řízení dále doplnil (neprovedení jednotlivých důkazů odůvodnil), avšak i poté uzavřel, že vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění nevedlo ke změně závěrů správce daně a výsledek kontrolního zjištění se tedy nemění. Vyjádření správce daně k podání žalobce ze dne 31. 8. 2018 je obsaženo ve zprávě o daňové kontrole na str. 29 až 42 a údaje, které byly

obsahem výsledku kontrolního zjištění, jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole na str. 3 až 28. Správce daně následně žalobci sdělil (písemnost ze dne 2. 1. 2019, č. j. 1158/19/2809-60563-609293) termín projednání zprávy o daňové kontrole 16. 1. 2019 (termín byl s žalobcem dohodnut – viz úřední záznam č. j. 2577/19/2809-60563-609293) a současně žalobci zaslal zprávu o daňové kontrole (č. j. 1816628/18/2809-60563-609293) o rozsahu 45 stran textu. Tato písemnost byla žalobci doručena dne 3. 1. 2019. Při jednání dne 16. 1. 2019 správce daně seznámil žalobce s tím, že vzdor jeho vyjádření ke kontrolnímu zjištění nedošlo v konečném důsledku ke změně výsledku kontrolního zjištění. Správce daně proto navrhl, aby bylo přistoupeno k podepsání zprávy o daňové kontrole. Žalobce však odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat a navrhl, aby byla opakovaně vyslechnuta zaměstnankyně žalobce paní B. Přiložil též archy obsahující 2,5 tis. dluhopisů podepsaných J. Š. před notářem, které nebyly k notářskému zápisu předloženy, dále navrhl provést vyšetřovací pokus - podepsání celého množství dluhopisů v určeném počtu dní za přítomnosti pracovníků správce daně, vyjádřil se též k prohlášení České spořitelny, a. s., předloženému správci daně dne 29. 10. 2018, a uzavřel, že existují další možné důkazy či jejich doplnění, které mohou ovlivnit konečný výsledek daňové kontroly, a zpráva o daňové kontrole tedy nemůže být z tohoto důvodu nyní podepsána. Správce daně uvedl do protokolu své stanovisko k argumentaci žalobce a opakovaně navrhl přistoupit k podpisu zprávy o daňové kontrole. Žalobce odmítl zprávu podepsat z důvodu návrhu na provedení opakovaného výslechu R. B. a z důvodu nemožnosti se vyjádřit v doplněném řízení. Podle žalobce zpráva o daňové kontrole v této podobě nemůže být podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů. Žalobce však přehlíží, že samotné projednání zprávy o daňové kontrole plní jinou funkci, než tomu bylo za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění (srov. shodně rozsudky NSS ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 – 36, body 35 a 36, ze dne 8. 3. 2018, sp. zn. 5 Afs 124/2017 – 28, bod 21, ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017 – 38, bod 28, či ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018 – 51, bod 3).

34. Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když vypracoval výsledek kontrolního zjištění, se kterým byl žalobce prokazatelně seznámen. Poté, co se žalobce k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil, správce daně řízení doplnil a dopracoval zprávu o daňové kontrole a v rámci projednání zprávy o daňové kontrole uvedl své stanovisko do protokolu a provedl úkony směřující k ukončení daňové kontroly. Je zřejmé, že pokud žalobce podal vyjádření s návrhem na doplnění výsledku kontrolního zjištění, může být v této fázi daňové kontroly navrženo provedení nových důkazů a dokazování doplňováno. Pokud i poté správce daně na svém kontrolním zjištění setrvá, nelze již další jeho doplnění navrhopat. Jedná se o prvek koncentrace, který nepřipouští další vyjádření a návrhy na doplnění dokazování (další návrhy učiněné při jednání dne 16. 1. 2019), pokud ty dříve uplatněné nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Zpráva o daňové kontrole je tak zákonným podkladem pro vydání předmětných dodatečných platebních výměrů a tyto jsou zákonným způsobem odůvodněny (§ 147 odst.

4 daňového řádu). Nelze „zaměňovat nepřezkoumatelnost rozhodnutí za subjektivně pocítovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí, resp. za nespokojenost s výsledkem řízení“ (srov. – mutatis mutandis – rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007-169).

35. Pokud jde o jádro sporu, pak NSS v odůvodnění rozsudku ze dne 15. 4. 2021, č. j. 9 Afs 297/2020-24, konstatoval, že „§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví obecné podmínky uznatelnosti jakéhokoliv nákladu, tj. nejen úroků z úvěru, půjčky či dluhopisu. Jinými slovy bez ohledu na to, zda jde o úroky z půjčky, úvěru či dluhopisu či jiné náklady, pro účely jejich daňové uznatelnosti musí daňový subjekt prokázat, že získané finanční prostředky vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.“
36. Podle § 24 odst. 1 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. O daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (srov. např. rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 – 27, či rozsudek ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 – 46, bod 18). Současně platí, že „každý daňový subjekt (a podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP“ (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 37).
37. Z uvedeného plyne, že ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu nese daňový subjekt (srov. např. rozsudky NSS ze dne 20. 4. 2020, č. j. 2 Afs 326/2018 – 37, bod 18, ze dne 17. 1. 2020, č. j. 4 Afs 236/2019 – 61, bod 50, ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018 – 29, bod 39, ze dne 20. 7. 2016, č. j. 1 Afs 206/2015 – 45, bod 38, či ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, a usnesení Ústavního soudu ve věcech sp. zn. I. ÚS 880/19, IV.ÚS 3067/18 a IV.ÚS 3259/18). Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Takový závěr považuje za ústavně konformní i Ústavní soud, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo ji tvrdí (srov. např. nález sp. zn. IV. ÚS 29/05). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, z jím tvrzených skutečností se nevychází (srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2007, č. j. 7 Afs 148/2006 – 88, či usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 6. 2019, sp. zn. I. ÚS 880/19).
38. V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82, NSS konstatoval, že je podstatné, aby mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy existoval přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených

nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. NSS též opakovaně vyslovil, že mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování. Tato zcela konkrétní souvislost uplatňovaných výdajů s dosaženými příjmy musí být v daňovém řízení bezpečně prokázána daňovým subjektem, neboť je to on, jak již bylo uvedeno výše, kdo v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Z výše uvedeného je patrné, že dosažení zdanitelného příjmu není podmínkou uplatnění vynaložených výdajů. Tudíž je možné uplatnit i výdaje související s podnikatelským záměrem. Podmínkou ovšem je, že mezi výdaji a očekávanými příjmy, jež mají vynakládané výdaje daňovému subjektu přinést, musí existovat přímý a bezprostřední a ekonomicky racionální vztah (srov. k tomu usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, č. 1984/2010 Sb. NSS). Výdaje uznatelné na základě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak nejsou primárně spojeny s určitou činností daňového subjektu (jako je tomu v případě odst. 2), ale s prokázáním účelnosti jejich vynaložení. Je proto na daňovém subjektu, aby při úvahách o vynaložení určitých výdajů zvažoval i skutečnost, zda se mu podaří prokázat jejich relevanci z daňového hlediska. Proto, hodlá-li daňový subjekt uplatnit výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí počítat s tím, že ho v tomto směru bude stíhat nejenom břemeno tvrzení, ale především břemeno důkazní stran prokázání věcné souvislosti příjmů a nákladů (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 8. 2011, č. j. 8 Afs 7/2011 - 122, a ze dne 12. 7. 2012, č. j. 1 Afs 53/2012 - 30). K vyhodnocení, zda určité výdaje splňují podmínky uznatelnosti ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je vždy nutné posuzovat podmínky, za jakých byly vynaloženy (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 - 80), resp. při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2012, č. j. 7 Afs 40/2011 - 69).

39. Lze tedy shrnout, že správce daně je po ověření, že výdaje nejsou fiktivní a že jsou vskutku vynaloženy na deklarovaný účel, povinen zkoumat, zda jde o výdaje v širším ohledu racionálně vynaložené (srov. shodně rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2005, č. j. 2 Afs 13/2015 - 30; k ekonomické racionalitě vynaložení výdajů, a tedy k naplnění podmínek generální klauzule v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, viz též rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 - 69). Zákon o daních z příjmů totiž vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelé, se chovají ekonomicky racionálně (srov. shodně rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2020, č. j. 10 Afs 79/2020 - 32, bod 31). Daňový subjekt proto musí být schopen (i dodatečně) vysvětlit ekonomickou opodstatněnost svého počínání, tj. smysluplnost transakce pro výkon jeho ekonomické činnosti (srov. např. rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019 - 30, bod 28). Pokud jednání daňového subjektu nemá jasný ekonomický racionálně odůvodněný smysl, náklady v souvislosti s ním vynaložené nelze považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2016, č. j. 8 Afs 34/2015 - 71, bod 49).

40. Jak již bylo uvedeno v rekapitulační části tohoto rozsudku (viz bod 13), žalobce tvrdil, že se rozhodl vydat dluhopisy, aby získal 100 mil. Kč „za účelem výplaty dividend akcionářům, rozšíření a obnovy strojového vybavení společnosti v předpokládané hodnotě 100 mil. Kč a na výstavbu zcela nového závodu po získání vhodného pozemku – předpoklad cca 250 mil. Kč“ [v rámci místního šetření dne 10. 5. 2017 do protokolu č. j. 1082405/17/2809-60563-609037 však žalobce uvedl, že „k emisi dluhopisů jsme přistoupili z důvodu rezervy investic na stavbu areálu a z důvodu finanční rezervy na vyplácené mzdy v případě opakované krize“ a „dále jako rezervu na prodlužování splatností od zákazníků“; již jen tato změna základního tvrzení o účelu emise dluhopisů činí tvrzení žalobce nevěrohodnými].
41. Orgány finanční správy dospěly k závěru, že žalobce jednak emisí dluhopisů nezískal tvrzených 100 mil. Kč, ale pouze 13, 7 mil. Kč, resp. 25, 5 mil. Kč, jednak neprokázal, že tyto prostředky použil na účel, který deklaroval. Navíc neprokázal ani to, že tvrzené výdaje byly ekonomicky opodstatněné (racionální) [bylo na žalobci, aby prokázal důvodnost neveřejné emise dluhopisů právě v samotném závěru roku 2012 a objasnil skutečnou aktuální potřebu finančních prostředků]. S tímto závěrem orgánů finanční správy se soud ztotožňuje.
42. Jak je patrné ze skutečností uvedených pod body 7 až 11 tohoto rozsudku, prodejem dluhopisů nedošlo ke zvýšení finančních prostředků žalobce o 100 mil. Kč, neboť rozdíl zůstatků finančních prostředků na účtech žalobce mezi datem 6. 12. 2012 a 21. 12. 2012 (po úhradě dluhopisů) činil pouhých 13 743 513,42 Kč (viz též strany 17 a 18 zprávy o daňové kontrole), přičemž čistý efekt z emise dluhopisů činil 25, 5 mil. Kč (v podrobnostech viz stranu 18 zprávy o daňové kontrole), a proto účelu emise nebylo dosaženo (v podrobnostech viz body 68 až 74 žalobou napadeného rozhodnutí). Nadto částka 13, 7 mil. Kč byla vyčerpána prostřednictvím výplaty úroků z titulu dluhopisů již v červnu roku 2014 (tj. po 77 týdenních výplatách úroků). Orgány finanční správy přitom zcela správně (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2016, č. j. 8 Afs 34/2015 - 71 , bod 66) posuzovaly celkovou racionální všech kroků žalobce [resp. kontext emise dluhopisů a zjištěné skutečnosti zohlednily při výpočtu finančního efektu emise dluhopisů; orgány finanční správy zcela správně na transakci nenahlížely pouze z pohledu příjmů (kdy na účet žalobce bylo skutečně poukázáno 100 mil. Kč), ale zohlednily veškeré finanční toky a mohly tak posoudit finální finanční efekt emise dluhopisů pro žalobce], který např. krátce před emisí dluhopisů odčerpával vnitřní zdroje společnosti skokovým navýšením mzdy J. Škrkoňovi v prosinci 2012 na 27 483 181 Kč⁶ (celkem byla J. Škrkoňovi vyplacena v roce 2012 - ve srovnání s jinými roky - „rekordní“ mzda ve výši 61 664 257 Kč), aniž by tento svůj krok dokázal orgánům finanční správy přesvědčivě zdůvodnit (stejně tak přesvědčivě nezdůvodnil následné dramatické snížení mzdy J. Škrkoňovi po vydání dluhopisů - na tomto

⁶Detailní přehled vyplacených mezd J. Škrkoňovi za období let 2010 až 2016 je obsažen v tabulce 10 na stranách 34 a 35 zprávy o daňové kontrole (za rok 2010 8 929 998 Kč, za rok 2011 16 560 296 Kč, za rok 2012 61 664 257 Kč, za rok 2013 305 234 Kč, za rok 2014 313 728 Kč, za rok 2015 337 455 Kč a za rok 2016 341 092 Kč).

místě soud odkazuje na argumentaci správce daně na straně 34 zprávy o daňové kontrole, s níž se soud ztotožňuje). Tvzení žalobce, že cílem skokového nárůstu mzdy J. Škrkoně mělo být „zvýšení *vyměřovacího základu pro výpočet starobního důchodu pana Škrkoně*“, orgány finanční správy spolehlivě vyvrátily, když zjistily, že osobní *vyměřovací základ* J. Škrkoně byl stanoven za roky 1986 až 2011 (v podrobnostech viz stranu 35 zprávy o daňové kontrole a bod 11 tohoto rozsudku). Celkem tedy před emisí dluhopisů žalobce vyplatil dividendy (14. 12. 2012) ve výši 47 000 000 Kč a mzdu J. Škrkoňovi (11. 12. 2012) za měsíc listopad 2012 ve výši 27 483 181 Kč (celkem 74 483 181 Kč; při zohlednění mzdy J. Škrkoně za celý rok 2012 se jedná o 108 664 257 Kč), aby následně v témže měsíci vydal dluhopisy v celkové hodnotě 100 000 000 Kč s úrokovým výnosem 9,2 %, které v současnosti vlastní J. Škrkoň a jeho manželka. Za těchto okolností proto soud nemá co vytknout závěru správce daně (viz strany 35 a 36 zprávy o daňové kontrole), že úroky z emitovaných dluhopisů zaúčtované v jednotlivých letech do daňově účinných nákladů nesloužily k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů žalobce a že skutečným účelem razantního zvýšení mzdy vyplácené J. Škrkoňovi v roce 2012 bylo získání finančních prostředků na úhradu emitovaných dluhopisů a následné snížení mzdy (od roku 2013) bylo poté nahrazeno novým zdrojem příjmů z titulu úroků z dluhopisů ve výši 9,2 mil. Kč ročně (J. Škrkoň 4,6 mil. Kč, J. Š. 4,6 mil. Kč), které jsou osvobozeny od daně [resp. od roku 2013 nahradily příjmy z úroků dluhopisů (nepodléhající zdanění) příjmy ze závislé činnosti, ze kterých je odváděna daň ze závislé činnosti a odvody na zdravotním a sociálním pojištění; šlo tedy o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 – 46, bod 34)]. Ostatně i žalobce na straně 12 odvolání (odstavec 5) proti dodatečným platebním výměrům uvedl, že „*vydání dluhopisů bylo pro naši společnost ekonomicky účelnějším postupem než vyplácet panu Škrkoňovi mzdu*“.

43. Žalobci se též nepodařilo prokázat, že získané finanční prostředky vynaložil na deklarovaný účel. Ze zápisu ze zasedání představenstva žalobce ze dne 14. 11. 2012 (viz čj. 1245762/17/2809-60563-609293) plyne, že „*představenstvo projednalo záměr – vydání dluhopisů za účelem výplaty dividend akcionářům, rozšíření a obnovy strojového vybavení společnosti v předpokládané hodnotě 100 mil. Kč a na výstavbu zcela nového závodu po získání vhodného pozemku – předpoklad cca 250 mil. Kč*“. Záměr vydání dluhopisů byl následně valnou hromadou dne 17. 12. 2012 schválen. Správce daně zjistil, že prostředky získané z emise dluhopisů nebyly uloženy na jediném účtu, nebyly účelově vázány, a proto (slovy žalobce) „*nelze jednoznačně říci, že ten či onen stroj (či cokoliv jiného) byl pořízen právě z prostředků získaných z dluhopisů*“. Ze stejného důvodu dle žalobce „*nelze říci, zda byly prostředky získané prostřednictvím dluhopisů nakonec použity naší společností i na výplatu dividend, neboť společnost disponovala i dalšími vlastními prostředky v dostatečné výši*“ (viz protokol ze dne 30. 10. 2017, č. j. 1671716/17/2809-60563-609293). Žalobce tedy vůbec nebyl schopen prokázat, že využil prostředky získané z emise dluhopisů k deklarovanému účelu a tento závěr orgánů finanční správy potvrdil i v žalobě (str. 15 - „*prostředky ihned po obdržení splynuly s ostatními prostředky společnosti a v podstatě nelze říci, na co byly tyto prostředky použity*“). Žalobce má nepochybně pravdu, že se „*nejedná o prostředky účelové dotace, které by měly být vedeny na odděleném účtu, přísně vynakládány na dotovaný záměr a potom vyúčtovány*“, nicméně žalobce úroky z emise dluhopisů zahrnul na vrub daně účinných nákladů (ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), a proto je povinen prokázat, že emisí dluhopisů získané finanční prostředky užil „*ve shodě se svými tvrzeními*“.

(viz např. rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009 – 73, bod 19), přičemž je jeho věcí, jakými důkazními prostředky bude svá tvrzení prokazovat. Žalobce i v žalobě setrval na tom, že finanční prostředky získané prodejem dluhopisů použil k účelům specifikovaným sub 40 (viz shrnutí argumentace na straně 21 žaloby), toto své tvrzení ovšem neprokázal a připustil, že „*v podstatě nelze říci, na co byly tyto prostředky použity*“ (strana 15 žaloby). Současně akcentoval, že „*není podstatné, zda byly (emisí dluhopisů získané finanční prostředky) využity v souladu s původním záměrem*“ (strana 15 žaloby). Vzhledem k tomu, že čistý efekt z emise dluhopisů představoval pouze částku ve výši 25,5 mil. Kč (přičemž žalobce měl na účtech k 31. 12. 2012 k dispozici celkem pouze 76 067 476,24 Kč), není soudu zřejmé, jak při „*měsíčních provozních platbách minimálně 35 mil. Kč*“ (strana 17 žaloby) tyto prostředky získané emisí dluhopisů souvisí s nákupem pozemků v roce 2016, s nákupem nových technologií v roce 2013 za 7 153 329 Kč, v roce 2014 za 12 225 146 Kč a v roce 2015 za 4 121 525 Kč, popř. s výplatou dividend v roce 2013 ve výši 21 250 000 Kč a v roce 2014 ve výši 55 250 000 Kč, zvláště když žalobce ještě při jednání dne 10. 5. 2017 do protokolu č. j. 1082405/17/2809-60563-609037 na otázku správce daně, jak bylo naloženo s finančními prostředky získanými emisí dluhopisů (resp. jakým způsobem byly tyto finanční prostředky použity v rámci podnikatelské činnosti žalobce), odpověděl tak, že finanční prostředky „*jsou na účtu, připraveny v případě stavby k použití*“. [V podání ze dne 1. 12. 2017 č. j. 1788400/17, pak žalobce tuto verzi změnil a uvedl: „*Společnost Josef Škrkoň – Techplast získala prodejem dluhopisů prostředky s poměrně jasnou představou o jejich hlavním využití. Tyto prostředky však nebyly ve společnosti nijak účelově vázány. Staly se součástí prostředků, kterými společnost disponovala, a které ihned využívala k financování svých podnikatelských potřeb. Ostatně prostředky získané za cenu ve výši 9,2 % p.a. by bylo hrubě neekonomické nechat jen uložené na bankovním účtu...*“. „*Již jen skutečnost, že žalobce postupně měnil a „upravoval“ svá tvrzení týkající se účelu a ekonomického opodstatnění emise dluhopisů (faktické potřeby 100 mil. Kč na konci roku 2012), činí jeho tvrzení nevěrohodnými.*]

44. Za těchto okolností není možno hovořit o tom, že by žalobce prokázal, že předmětné prostředky byly vynaloženy na deklarovaný účel, resp. nebyla prokázána jasná vazba mezi emisí získanými prostředky a konkrétními tvrzenými podnikatelskými záměry. Akceptace teze žalobce, že není podstatné, na co byly konkrétně emisí dluhopisů získané prostředky vynaloženy, protože emisí dluhopisů získané zdroje v podstatě kryjí všechny výdaje žalobce v několika letech následujících po datu emise dluhopisů, by vedla k tomu, že by nebylo možno dostat požadavkům § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který vyžaduje, aby byl prokázán přímý a bezprostřední vztah mezi výdajem a očekávanými příjmy. Pouhé tvrzení žalobce, že v letech následujících po emisi dluhopisů vynaložil na určité činnosti náklady přesahující 100 mil. Kč, nepostačuje dle názoru soudu k tomu, aby bylo možno uzavřít, že žalobce prokázal, že (slovy NSS) „*získané finanční prostředky vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů*“ (viz rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2021, č. j. 9 Afs 297/2020-24), zvláště když žalobce sám připouští (viz např. stranu 15 žaloby), že „*v podstatě nelze říci, na co byly tyto prostředky použity*“. Znovu je nutno na tomto místě zdůraznit, že je to žalobce, kdo prokazuje, že náklady byly vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou skutečné, přiměřené a mezi výdaji a předpokládanými příjmy existuje přímý vztah (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb.). K prokázání těchto skutečností opět nestačí pouhé tvrzení, že „*od připsání jednotlivých částek k úhradě*

pořízených dluhopisů jejich upisovateli na účet žalobce, v celkové částce 100 mil. Kč, neodešla z účtu společnosti žádná částka, která by nesouvisela se standardním podnikáním společnosti“ (strana 14 žaloby). Není totiž povinností orgánů finanční správy konstruovat různé varianty využití žalobcem vynaložených prostředků a následně vyhledávat důkazní prostředky, které by tyto možné varianty potvrdily, nebo vyvrátily (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 107/2017 – 28, bod 34). Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Správce daně není povinen aktivně vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02, a ze dne 25. 10. 2002, sp. zn. IV. ÚS 298/02, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, č. 1022/2007 Sb. NSS, či ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 – 58).

45. Pokud jde o ekonomickou opodstatněnost nákladů (žalobce úroky z dluhopisů zahrnul na vrub daně účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), orgány finanční správy dospěly k závěru, že ani jeden z důvodů emise dluhopisů není ekonomicky opodstatněný, resp. emise dluhopisů neměla k 28. 12. 2012 racionální ekonomický důvod. I s tím soud souhlasí.
46. Žalobce tvrdil, že dluhopisy vydal proto, aby získal 100 mil. Kč na „výplatu dividend akcionářům, rozšíření a obnovu strojového vybavení společnosti v předpokládané hodnotě 100 mil. Kč a na výstavbu zcela nového závodu po získání vhodného pozemku – předpoklad cca 250 mil. Kč“. V daňovém řízení však bylo zjištěno, že k 28. 12. 2012 či v bezprostředně následujícím období nebylo fakticky započato s realizací ani jednoho z těchto záměrů (srov. např. rozsudek NSS dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64).
47. K datu 1. 1. 2012 evidoval žalobce nevyplacené dividendy ve výši 28 923 800 Kč, v roce 2012 došlo k navýšení závazku žalobce při rozdělení zisku za rok 2011 o 30 mil. Kč, ze kterých odvedl daň ve výši 4,5 mil. Kč. K datu 1. 12. 2012 činil zůstatek nevyplaceného závazku společníkům (dividendy) 47 912 100 Kč. K datu 14. 12. 2012 došlo k vyplacení dividend v částce 47 mil. Kč a ke dni úpisu dluhopisů (tj. 18. 12. 2012) nebyly vyplaceny dividendy pouze v částce 912 100 Kč - tyto byly vyplaceny v termínu 21. 12. 2012, tj. před vlastní emisí dluhopisů. Dle orgánů finanční správy tedy výplata dividend neopodstatňovala emisi (28. 12. 2012) dluhopisů za 100 000 000 Kč, prostřednictvím kterých došlo k zatížení žalobce úroky ve výši 9,2% po dobu 20 let. Této úvaze opět nelze nic vytknout, přičemž žalovaný s ohledem na výši úroku (9,2 %) správně posuzoval ekonomickou opodstatněnost emise k 28. 12. 2012, neboť bylo iracionální půjčovat si v prosinci roku 2012 za úrok 9,2 % na výplatu dividend v následujících letech, o níž dosud ani nebylo (resp. ani nemuselo být) rozhodnuto (žalobce přitom v podání dne 1. 12. 2017, č. j. 1788400/17, zdůrazňoval, že „prostředky získané za cenu ve výši 9,2 % p. a. by bylo hrubě neekonomické nechat jen uložené na bankovním účtu“). Sám žalobce ostatně v podání ze dne 30. 11. 2017 (s názvem „zodpovězení otázek z protokolu o ústním jednání ze dne 30. 10. 2017“) výslovně připustil, že prostředky získané prostřednictvím dluhopisů na výplatu dividend žalobce nepotřeboval, neboť „disponoval i dalšími vlastními prostředky v dostatečně výši“ (konkrétně žalobce uvedl: „...nelze říci, zda byly prostředky získané prostřednictvím dluhopisů nakonec použity naší společností na výplatu dividend, neboť společnost disponovala i dalšími vlastními prostředky v dostatečně výši“). Pokud žalobce poukazoval na to, že k 31. 12. 2012 stále vykazoval nerozdělený zisk ve výši 177 296 000 Kč (event. na „pravděpodobný zisk v následujících letech“), pak je třeba připomenout, že mezi nerozdělený zisk a „dividendu“

nelze klást rovnítko. Ke vzniku práva na výplatu konkrétní dividendy dochází pouze tehdy, pokud valná hromada o výplatě dividendy rozhodne (právo akcionáře na dividendu vzniká až rozhodnutím valné hromady). I když tedy společnost dosáhne v jednom nebo i ve více účetních obdobích zisku, neznamená to, že musí být rozdělen mezi akcionáře. Může být použit k vytvoření rezerv nebo k investicím (srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2014, sp. zn. 29 Cdo 3059/2011, či usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. 27 Cdo 3885/2017). I komentářová literatura uvádí, že důležitým důvodem pro nerozdělení zisku je právě situace, „*kdy je v zájmu společnosti uskutečnit v nedaleké budoucnosti investice či akvizice a potřebuje dostatek vlastních peněžních prostředků pro tuto plánovanou investici či akvizici. Pokud by v takovém případě chtěla společnost vyplácet dividendy, musela by si vzít úvěr, zatížit společnost úrokem*“ [srov. např. Lasák, J., Dědič, J. § 34 in Lasák, J., Dědič, J., Pokorná, J., Čáp, Z., a kol. Zákon o obchodních korporacích: komentář. I. díl (§ 1 až 343). 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014]. Ostatně žalobce při ústním jednání dne 10. 5. 2017 do protokolu uvedl, že dosud „*financování firmy probíhalo převážně ze zisku, který nebyl vyplácen, ale byl zpětně investován*“ (jinak žalobce využíval i bankovní úvěry, event. v případě nákupu strojů služby leasingových společností). Dále je třeba zdůraznit, že žalobce v době emise dluhopisů nemohl znát hospodářské výsledky v budoucnosti a zvažovat případné vyplacení dividend. I kdyby ale tyto výsledky odhadoval, nemusel se obávat, že na výplatu případných dividend nebude mít dost vlastních zdrojů, neboť pokud by trpěl nedostatkem prostředků, jeho jediní dva akcionáři, kteří současně tvoří statutární a kontrolní orgán žalobce, by o rozdělení zisku nepochybně za popsanych okolností nerozhodli.

48. Pokud jde o výstavbu „*zcela nového závodu po získání vhodného pozemku*“, pak k jeho nákupu došlo až v roce 2016, přičemž žalobce neprokázal (ostatně to ani netvrdil, a proto v tomto směru nebylo třeba provádět další dokazování – např. výsledkem Ing. V. z České spořitelny, a. s.), že by právě v tomto období emise dluhopisů probíhala např. závěrečná jednání o nákupu konkrétních pozemků. Žalobce sám v odvolání proti platebním výměřům uvedl (viz stranu 18), že žádný pozemek k dispozici neměl a nebylo ani rozhodnuto, kde se investice uskuteční. Zahájení jednání o získání vhodných pozemků za účelem rozšíření výroby až v roce 2013 potvrdil sám žalobce ve své odpovědi na otázku správce daně při zahájení daňové kontroly evidované pod č. j. 1245762/17/2809-60563-609293 (viz bod 100 žalobou napadeného rozhodnutí). Správce daně proto důvodně nabyt pochybnosti o tom, proč právě v poslední dny platnosti znění zákona o daních z příjmů žalobce emitoval dluhopisy, když na svých účtech měl dostatečné finanční zdroje a z žádných písemností není zřejmé, že by právě v tomto období probíhala závěrečná jednání o nákupu konkrétních pozemků (finanční prostředky získané emisí dluhopisů totiž měly být použity „*na výstavbu zcela nového závodu*“ až „*po získání vhodného pozemku*“). Správce daně proto nahlédl do sbírky listin obchodního rejstříku a z výročních zpráv žalobce zjistil (jednotlivé zprávy za období let 2010 až 2017 zařadil správce daně do spisu prostřednictvím úředního záznamu č. j. 1711441/18/2809-60563-609293 dne 9. 11. 2018 a následně informace, jež z těchto listin zjistil, zapracoval do tabulky č. 11)⁷, že investici do nového

⁷ Tabulka č. 11 – informace o očekávané hospodářské a finanční situaci (dle výročních zpráv; zdroj: zpráva o daňové kontrole):

areálu realizoval žalobce v letech 2010 až 2012 (provoz – 2 Benátky), následně se zaměřil na obnovu technologií a zajišťování výroby. Teprve v roce 2015 ve výhledu na rok 2016 uvedl potřebu získat nový pozemek pro výstavbu nové lisovny. Financování výstavby mělo být zajištěno z vlastních prostředků a přes úvěr od banky. O financování z emitovaných dluhopisů se žalobce zmiňuje až v závěrečném roce 2017 (tj. po zahájení daňové kontroly). Žalobce koupil potřebný pozemek až v roce 2016. Cena pozemku včetně nemovitostí získaných v aukci činila 10 820 000 Kč (dále byl proveden nákup pozemku od Úřadu pro zastupování státu v hodnotě 435 000 Kč - kupní smlouva ze dne 13. 12. 2016, č. UZSVM/HUO/7322/2016-HUOM). Na výstavbu nového závodu si však žalobce musel vzít od České spořitelny, a. s., úvěr ve výši 150 mil. Kč. Soud tedy souhlasí s orgány finanční správy, že bylo ekonomicky zcela neopodstatněné emitovat v prosinci roku 2012 dluhopisy s úrokovým výnosem 9, 2 % p. a. za účelem „výstavby zcela nového závodu po získání vhodného pozemku“ v situaci, kdy žalobce žádný pozemek k dispozici neměl, neprobíhala závěrečná jednání o nákupu konkrétních pozemků, resp. nebylo ani rozhodnuto, kde se investice uskuteční.

49. Nekonkrétní tvrzení o připravovaném (a nerealizovaném) společném projektu žalobce a Dřevo Trust – prodej, a.s. (jiná verze předložená žalobcem), nebylo doloženo žádným listinným důkazním prostředkem (např. smlouvou či smlouvou o smlouvě budoucí), navíc soud shodně s orgány finanční správy považuje tuto poslední verzi žalobce za nevěrohodnou, neboť dluhopisy nenakoupily obchodní korporace, jež se měly tvrzeného společného „projektu“ účastnit, nýbrž subjekty odlišné - fyzické osoby. Navíc žalobce orgánům finanční správy nevysvětlil, proč při „zániku“ tohoto projektu nedošlo k předčasnému splacení dluhopisů.

závěrka za rok	výhled pro rok	podnikatelský záměr	způsob financování
2010	2011	koupe pozemku-2 Benátky + modernizace a oprava objektu, spuštění provozu, investice do skladového hospodářství, zajištění výroby	provozní činnost z vlastních zdrojů, nové nemovitosti a přístavbu skladu z úvěru 13 mil.
2011	2012	spuštění provozu 2 Benátky, dostavba skladového hospodářství, nákup technologie, zajištění výroby	provozní činnost převážně z vlastních prostředků
2012	2013	přípravy na zavedení ISO TS 16 949, nové projekty výroby, investice do obnovy strojového parku a nových technologií	provozní činnost převážně z vlastních prostředků
2013	2014	přípravy na zavedení ISO TS 16 949, rozšíření sortimentu služeb, nové projekty výroby, investice do obnovy strojového parku a nových technologií	provozní činnost převážně z vlastních prostředků
2014	2015	přípravy na zavedení ISO TS 16 949, rozšíření sortimentu služeb, nové projekty výroby, investice do obnovy strojového parku a nových technologií	provozní činnost převážně z vlastních prostředků
2015	2016	přípravy na zavedení ISO TS 16 949, rozšíření sortimentu služeb, firma se zaměřila na získání vhodného pozemku na stavbu lisovny	provozní činnost převážně z vlastních prostředků, případnou stavbu lisovny bude částečně financována přes úvěr od banky

50. Ze všech výše uvedených důvodů soud hodnotí jako správný závěr správce daně a žalovaného, že tvrzení žalobce ohledně nutnosti emise dluhopisů z důvodu „výstavby zcela nového závodu po získání vhodného pozemku“ či společného projektu, o kterém měl získat informace v průběhu roku 2012 (před emisí dluhopisů), nebylo v průběhu daňového řízení žalobcem prokázáno. Obdobně žalobce neprokázal, že prostředky získané prodejem dluhopisů použil na „rozšíření a obnovu strojového vybavení společnosti v předpokládané hodnotě 100 mil. Kč“ a že emise dluhopisů (v důsledku které došlo k zatížení žalobce o úroky ve výši 9,2 % po dobu 20 let) za tímto účelem byla ekonomicky opodstatněná. Předně žalobce nebyl schopen prokázat, že prostředky získané prodejem dluhopisů využil na deklarovaný účel [„nelze jednoznačně říci, že ten či onen stroj (či cokoli jiného) byl pořízen právě z prostředků získaných z dluhopisů“], nadto ani hodnoty pořízených investic do technologií prezentované žalobcem nekorespondovaly s hodnotami zjištěnými správcem daně (v podrobnostech viz strany 22 až 25 zprávy o daňové kontrole). Dále mnohé z žalobcem identifikovaných investic lze považovat za běžné výdaje, zajišťující běžný chod výrobního procesu žalobce (např. inv. č. 365 - Bruska - fortunka UC553C, inv. č. 387 - Upgrade softwaru měřidla Impact 3D, inv. č. 391- Forma prototyp Kugelpfanne 113/14, inv. č. 397 - Kompresor KAESER, inv. č. 399 - Kompresor KAESER, inv. č. 408 - Forma Deckel 4436.1, inv. č. 411 - Forma Anschluss 474.2, v. č. 0112208AB, inv. č. 412 - Forma rám universální U. R. Woco 2, inv. č. 421 - systém kamerový B2), které žalobce nepochybně mohl hradit ze svých zdrojů, bez vydání dluhopisů, prostřednictvím kterých došlo k zatížení obchodní korporace o úroky ve výši 9,2% po dobu 20 let. Tento závěr je podporován i údaji z rozvah žalobce, kde je pod položkou „Krátkodobý finanční majetek“ vykázán k rozvahovému dni následující stav:

31. 12. 2012	110 836 tis. Kč
31. 12. 2013	151 048 tis. Kč
31. 12. 2014	139 068 tis. Kč
31. 12. 2015	163 168 tis. Kč

51. Z výše uvedeného je patrné, že stav finančních prostředků se navyšoval a je zřejmé, že tvrzené investice do technologií (v daňovém řízení žalobce uváděl následující hodnoty: za rok 2013 7 153 329 Kč, za rok 2014 12 225 146 Kč a rok 2015 4 121 525 Kč) by žalobce nepochybně byl schopen běžně hradit, což žalobce připustil i na straně 17 odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Navíc je znovu vhodné připomenout, že žalobce ještě při jednání dne 10. 5. 2017 do protokolu č. j. 1082405/17/2809-60563-609037 na otázku správce daně, jak bylo naloženo s finančními prostředky získanými emisí dluhopisů (resp. jakým způsobem byly tyto finanční prostředky použity v rámci podnikatelské činnosti žalobce), odpověděl tak, že finanční prostředky „jsou na účtu, připraveny v případě stavby k použití“. Těžko proto mohly být použity k pořízení „dlouhodobého majetku v hodnotě cca 82 mil. Kč v letech 2013 až 2016“ (strana 17 žaloby).

52. Lze tedy shrnout, že emise dluhopisů v hodnotě 100 000 000 Kč s úrokovým výnosem 9,2 % za účelem

- a) „výplaty dividend akcionářům“,
- b) „rozšíření a obnovy strojového vybavení společnosti v předpokládané hodnotě 100 mil. Kč“,

- c) a „na výstavbu zcela nového závodu po získání vhodného pozemku – předpoklad cca 250 mil. Kč“,

v situaci, kdy

- a) k tvrzenému datu emise dluhopisů, tj. k 28. 12. 2012, žalobce žádný závazek z nevyplacených dividend neevidoval,
- b) v roce 2012 žádný pozemek pro výstavbu nového závodu k dispozici neměl, nebylo ani rozhodnuto, kde se plánovaná investice uskuteční a potřebný pozemek získal až v roce 2016 za 10 820 000 Kč (dále byl proveden nákup pozemku od Úřadu pro zastupování státu v hodnotě 435 000 Kč), přičemž na výstavbu nového areálu získal v roce 2017 (14. 3. 2017) u České spořitelny, a. s., úvěr ve výši 150 mil. Kč,
- c) investice do technologií v letech 2013, 2014 a 2015 žalobce (dle vyjádření žalobce předaného správci daně v rámci protokolu č. j. 1282284/17 dne 26. 6. 2017) byly činěny pouze v jednotkách milionů Kč/rok (za rok 2013 7 153 329 Kč, rok 2014 12 225 146 Kč a rok 2015 4 121 525 Kč) a žalobce disponoval ve všech šetřených obdobích dostatečnými finančními zdroji, které by běžné či střední investice plně pokryly,

skutečně nelze hodnotit jako ekonomicky opodstatněnou, resp. nelze přisvědčit žalobci, že poskytl orgánům finanční správy plausibilní a ekonomicky racionální zdůvodnění emise dluhopisů v celkové hodnotě 100 mil. Kč, v důsledku které došlo

- a) k zatížení žalobce úroky ve výši 9,2 % po dobu 20 let,
- b) k zahrnutí úrokových nákladů do výsledku hospodaření žalobce v následujících letech (to s předpokladem do r. 2032), což v konečném důsledku zapříčiňuje vykazování po dobu 20 let nižšího základu daně a daně žalobce.

53. K otázce podřízenosti dluhu z emise dluhopisů soud ve shodě s orgány finanční správy uvádí, že v emisních podmínkách je sice uvedeno, že „*pohledávka odpovídající právům s tímto dluhopisem spojeným bude uspokojena až po uspokojení všech ostatních pohledávek vůči Emitentovi*“, avšak je nutno dodat, že podle bodu 5 („*Splácení a odkoupení Dluhopisů*“) je „*Emitent oprávněn na základě svého rozhodnutí řádně oznámeného vlastníků dluhopisů učinit dluhopisy předčasně splatnými*“. S přihlédnutím k tomu, že vlastníkem dluhopisů jsou jediní dva akcionáři žalobce a jediní členové kontrolního a statutárního orgánu žalobce, v jehož pravomoci je rozhodnout o ukončení emise, má podřízenost dluhu pouze symbolický význam.

54. Na tomto místě soud znovu připomíná, že NSS již v minulosti odmítl jako nesprávný předpoklad, že „*podnikatelé mohou vynakládat své peníze jakýmkoli způsobem, budou-li přitom tvrdit, že je jejich jednání vedeno úmyslem dosáhnout zisku, a poté si o tyto výdaje mohou snížit základ daně*“ (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2007, č. j. 1 Afs 23/2006-105). Jestliže tedy žalobce úroky z emise dluhopisů zahrnul na vrub daně účinných nákladů (ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), tak v tomto okamžiku nestačí pouze přesvědčení žalobce o účelnosti takového kroku, ale žalobce musí prokázat, že emise dluhopisů měla racionální ekonomický důvod. To se ovšem žalobci dle názoru soudu nepodařilo.

55. I kdyby však neobstál závěr orgánů finanční správy, že žalobce věrohodně neprokázal ekonomickou opodstatněnost uplatněných výdajů, akceptoval by soud závěr správce daně o zneužití práva,⁸ a to z důvodů uvedených pod bodem 41, jakož i s přihlédnutím k tomu, že

- a) v rámci emise dluhopisů žalobce došlo k cílenému řetězení finančních investic do dluhopisů více subjektů, které však byly dle zjištění orgánů finanční správy spojenými osobami (viz body 9 až 11 tohoto rozsudku a body 69 až 73 žalobou napadeného rozhodnutí),
- b) žalobce nedokázal orgánům finanční správy přesvědčivě objasnit, co ho vedlo k volbě nízké nominální hodnoty dluhopisů (v důsledku čehož musel vydat 50 000 kusů dluhopisů) a nestandardního týdenního výnosového období (viz stranu 42 zprávy o daňové kontrole),
- c) J. Škrkoň nedokázal orgánům finanční správy přesvědčivě objasnit, proč při prvotním úpisu⁹ neprovedl nákup dluhopisů sám (viz bod 75 žalobou napadeného rozhodnutí).

56. Vzhledem k výše uvedenému již není podstatné, zda žalobce prokázal schopnost předsedy představenstva žalobce Josefa Škrkoně podepsat 75 000 ks dluhopisů v době od 18. 12. 2012 do 28. 12. 2012 a zda měly všechny dluhopisy zákonem stanovené náležitosti, neboť skutečnosti shrnuté pod body 40 až 54 poskytují výroku žalobou napadeného rozhodnutí dostatečnou oporu. Přesto soud pro úplnost dodává, že nepochybně (ostatně notářským zápisem ze dne 9. 8. 2018 žalobce prokázal, že J. Škrkoň je schopen se podepsat 51x/min.), že zřejmě je objektivně možné, aby předseda představenstva žalobce J. Škrkoň podepsal za 4 dny v době vánoční a předvánoční roku 2012 celkem 50 000, resp. 75 000 kusů dluhopisů, tj. 18 750 denně¹⁰, a proto bylo nadbytečné provádět v daňovém řízení další dokazování k prokázání schopnosti J. Škrkoně podepsat 75 000 ks dluhopisů během 4 dnů, nicméně je evidentní, že by se jednalo o výkon mimořádně fyzicky náročný a orgánům finanční správy proto logicky nebylo zřejmé, proč by ho 63 letý předseda představenstva žalobce podstupoval v situaci, kdy žalobce prokazatelně finanční prostředky aktuálně nepotřeboval [ostatně to ani žalobce netvrdil a retrospektivní pohled (viz výše) to potvrzuje] a neveřejná nabídka byla určena pouze 4 upisovatelům – předsedovi představenstva žalobce J.

⁸ Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz Knapp, V.: *Teorie práva*. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu. (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS).

⁹ Prvotní úpis byl realizován mezi žalobcem a osobami Josef Škrkoň (5 000 ks), J. Š. (5 000 ks), L. T. (20 000 ks) a K. H. (20 000 ks). Ke dni 22. 12. 2015 došlo ke změně a jedinými vlastníky předmětné emise dluhopisů se stali Josef Škrkoň a J. Š. (jediní akcionáři žalobce a jediní členové jeho statutárního a kontrolního orgánu), každý s vlastnictvím 25 000 ks dluhopisů. Změna zápisu v seznamu vlastníků byla provedena ke dni 30. 6. 2016.

¹⁰ Přehledně-li soud žalovaným neakcentovanou skutečnost, že obdobně náročná byla též úprava dluhopisů před tiskem, přičemž žalobce přesvědčivě neobjasnil, jak byla konkrétně provedena – viz bod 20 tohoto rozsudku.

Škrkoňovi, jeho manželce a dvěma jejich „blízkým obchodním partnerům“ (viz bod 9 žaloby). Je též obtížně pochopitelné, že si J. Škrkoň na takový mimořádný výkon nepamatoval, když při místním šetření dne 10. 5. 2017 nedokázal odpovědět na otázku správce daně, jakým způsobem zajistil žalobce emisi dluhopisů (zda sám, nebo pověřenou osobou). Všechny výše uvedené nestandardní okolnosti proto důvodně vedly orgány finanční správy k tomu, že se otázkou existence 50 000 ks dluhopisů se všemi zákonem stanovenými náležitostmi k datu jejich vydání (28. 12. 2012) zevrubně zabývaly.

57. K výtkám žalobce vůči hodnocení svědeckých výpovědí K. H., L. T., J. Š. a R. B. soud předně uvádí, že hodnocení důkazů [volné hodnocení důkazů, v rámci něhož je jednotlivým důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti (věrohodnosti)] je věcí správních orgánů a jedním ze základních atributů vlastního rozhodování. Správní soud do něj může svým výrokem zasáhnout jen výjimečně, zpravidla tehdy, odporuje-li takové hodnocení pravidlům formální logiky. Soud zásadně nemůže přehodnocovat důkazy, které správní orgány jinak v úplnosti soustředily, a svým právním názorem vázat správní orgány k jinému jejich hodnocení. To by představovalo zákonem nedovolený zásah do kompetence správních orgánů (nahrazování jejich činnosti). Výše uvedené platí dvojnásob v případě, kdy správní soud žádný z klíčových důkazů – výsledků – sám neprovedl (což v projednávané věci neučinil, neboť takový postup nebyl v řízení před soudem, které má charakter řízení sporného a je ovládáno dispoziční zásadou, žalobcem navrhován). Opačný postup by byl v rozporu se zásadami ústnosti a přímosti. Ostatně ani trestní či civilní soud nemůže závazně hodnotit důkazy, které sám současně neprovede¹¹ a nemůže si ani na soudech nižších stupňů jiné konkrétní hodnocení důkazů vynucovat.
58. Žalovaný se k výpovědím svědka K. H., L. T., J. Š. a R. B. vyjádřil pod body 51 a 56, přičemž konstatoval, že věrohodnost výpovědí těchto osob je výrazně oslabena, a proto tyto výpovědi nelze samy o sobě považovat za důkazy prokazující faktickou existenci předmětných (50 000 ks) dluhopisů se všemi zákonnými náležitostmi k datu 28. 12. 2012. Věřohodnost výpovědí výše uvedených osob je oslabena dle žalovaného především proto, že svědkové H., T. a Š. mají zřetelně zájem na výsledku řízení (a tedy podle zkušeností i logickou a přirozenou potřebu upravit svá tvrzení tak, aby minimalizovali své ztráty), neboť emise dluhopisů na konci r. 2012 v nízké nominální hodnotě s vyplácením úroků vedla u těchto osob k získání výhody nulového zdanění příjmu, které umožňoval § 36

¹¹ To platí samozřejmě pro důkazy, při jejichž provádění spolupůsobí vedle věcného obsahu důkazu i další skutečnosti (například při výslechu svědka způsob reprodukce vyličených okolností, chování v průběhu výpovědi apod.), které - ač nejsou bez vlivu na posouzení věrohodnosti zdroje důkazu - nemohou být vyjádřeny např. v protokolu. Jiná situace je u důkazu listinou, který se provádí přečtením. Proto např. může i v civilním řízení odvolací soud, aniž důkaz listinou provedl při odvolacím jednání, tento důkaz jinak hodnotit a dojít tak i k jiným skutkovým závěrům než soud prvního stupně (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. ledna 2002, sp. zn. 25 Cdo 626/2000, uveřejněný v Souboru civilních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu, C. H. Beck, pod číslem C 997, a rozsudky ze dne 27. května 2009, sp. zn. 28 Cdo 2401/2008, ze dne 2. října 2012, sp. zn. 32 Cdo 1669/2012, ze dne 25. ledna 2012, sp. zn. 25 Cdo 5157/2009, ze dne 22. ledna 2013, sp. zn. 32 Cdo 3539/2012, ze dne 25. dubna 2013, sp. zn. 32 Cdo 4406/2011, a ze dne 24. září 2013, sp. zn. 33 Cdo 3787/2011, a důvody rozsudku ze dne 25. února 2014, sp. zn. 32 Cdo 2368/2013, uveřejněného pod číslem 72/2014 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, ze dne 15. dubna 2015, sp. zn. 32 Cdo 1102/2013).

odst. 3 zákona o daních z příjmů (ve znění do 31. 12. 2012) a už nikoliv po tomto datu.¹² Tuto úvahu nepovažuje soud za nijak excesivní, neboť v případě výše jmenovaných se nejednalo o žádné třetí, neutrální osoby a pozorovatele, ale naopak o přímé aktéry sporných transakcí, a pokud by se jejich verze neprokázala, mohlo to mít pro ně negativní důsledky. Samotné poučení o následcích nepravdivé výpovědi přitom na těchto závěrech nemůže nic změnit (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 6. 2016, sp. zn. I. ÚS 520/16, či rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 3. 2008 sp. zn. 21 Cdo 3341/2006).

59. V případě svědecké výpovědi R. B. žalovaný poukázal na její ekonomickou závislost na žalobci (zaměstnanec) a dále na nekonkrétnost její výpovědi, neboť R. B. nebyla schopna uvést nominální hodnotu dluhopisů ani objem vytištěných dluhopisů, rovněž nevěděla nic o ochraně dluhopisů proti padělání a nepamatovala si na vzor dluhopisů. Za těchto okolností nelze vytýkat žalovanému, že neprovedl opakovaný výslech R. B. (nebylo možno očekávat, že si vybaví skutečnosti, o kterých dříve prohlásila, že je nezná nebo že si je nepamatuje) a že uzavřel, že její výpověď sama o sobě není schopna prokázat tvrzení žalobce, že k datu 28. 12. 2012 fakticky existovalo předmětných 50 000 ks se všemi zákonnými náležitostmi.
60. Na druhou stranu výpovědi výše uvedených svědků nezůstaly osamocené a skutečnosti svědky uváděné byly podporovány řadou listinných důkazů (které zmiňuje žalobce v žalobě), jejichž věrohodnost žalovaný (kupodivu) v odůvodnění svého rozhodnutí nezpochybnil (viz např. smlouvy o úpisu, předávací protokoly apod.). Proto v situaci, kdy mezi účastníky není sporné, že o úpisu dluhopisů bylo rozhodnuto v roce 2012, že dne 18. 12. 2012 byly uzavřeny smlouvy o úpisu, že dluhopisy byly - alespoň dle obsahu předávacích protokolů - dne 28. 12. 2012 předány upisovatelům, že za dluhopisy jejich upisovatelé ještě před 31. 12. 2012 zaplatili milionové částky, že upisovatelům byly vypláceny úroky, že o těchto dluhopisech bylo účtováno (tzn., že všichni aktéři se chovali tak, jakoby dluhopisy existovaly v tvrzeném počtu k 28. 12. 2012 a byly perfektní), že dluhopisy byly následně převáděny a posléze skartovány a nahrazeny hromadnými listinami,¹³ není dle názoru soudu možno bez dalšího uzavřít, že nebylo prokázáno, že tyto dluhopisy existovaly již k datu 28. 12. 2012 a že měly všechny zákonem stanovené náležitosti, zvláště když žalovaný zcela nevyločil, že J. Š. byl objektivně schopen všechny dluhopisy v jím tvrzeném časovém úseku vytisknout a podepsat a orgány finanční správy svou zřetelně nevyslovenou domněnku o tom, že žalobce listinnými dluhopisy fakticky k 28. 12. 2012 nedisponoval a výše uvedené listinné důkazy vyhotovil ex post (resp. zřejmě

¹² Jednalo se o tzv. korunové dluhopisy. Korunový dluhopis je zaužívaný termín pro dluhopis, který byl emitován zpravidla v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 v takové jmenovité hodnotě, aby při použití ustanovení § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012, a Čl. IV. bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb., bylo zdanění úrokového příjmu 15% srážkovou daní rovno 0 Kč, jestliže základ daně se stanoví samostatně za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhluje se na celé koruny dolů a sražená daň se rovněž zaokrouhluje na celé koruny dolů.

¹³ Byť lze mít o motivech likvidace dluhopisů pochybnosti (neboť vydáním hromadné listiny přestávají být dříve vydané jednotlivé cenné papíry cenným papírem, protože právo s nimi spojené přešlo do hromadné listiny je nahrazující, a proto nemusí dojít k jejich fyzické likvidaci) a byť je poněkud kuriózní, že upisovatelé T. a H. nejprve v souvislosti s převodem svých dluhopisů na J. Škrkoně a J. Š. (22. 12. 2015) 40 000 ks dluhopisů opatřili rubopisem, aby za 1 ½ roku po této náročné operaci byly všechny dluhopisy nahrazeny hromadnými listinami a téhož dne (24. 2. 2017) skartovány s odůvodněním, že „*jich bylo hodně a už jsem nechtěla skladovat*“ (viz výpověď J. Š. před správcem daně dne 15. 10. 2018), ačkoliv se celkem jednalo jen „*asi o dvě krabice na papíry*“ (výpověď R. B. před správcem daně dne 15. 10. 2018).

až poté, co bylo medializováno, že finanční správa bude provádět kontroly u daňových subjektů, které vydaly tzv. korunové dluhopisy) ve zprávě o daňové kontrole a v žalobou napadeném rozhodnutí blíže nerozvinuly. Tento – dle názoru soudu nesprávný - dílčí skutkový závěr orgánů finanční správy však nemá vliv na zákonnost výroku žalobou napadeného rozhodnutí, neboť ten obстоjí i tak, jak již soud uvedl pod bodem 56 [žalovaný výrok svého rozhodnutí opřel hned o několik důvodů (viz bod 107 žalobou napadeného rozhodnutí), přičemž důvody, které soud akceptoval, poskytují dostatečnou oporu výroku žalobou napadeného rozhodnutí]. Je třeba si totiž uvědomit, že v soudním řízení správním soud nepřezkoumává odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, nýbrž jeho výrok [§ 71 odst. 1 písm. c), § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.]. Směřuje-li žaloba jen proti důvodům rozhodnutí, je nepřípustná [§ 68 písm. d) s. ř. s.].

IV.

Závěr a náklady řízení

61. Z výše uvedených důvodů soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I). Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovanému žádné náklady v řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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

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

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

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

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

Pardubice 9. června 2021

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu