



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Marie Trnkové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka v právní věci

žalobce: **KOH-I-NOOR HARDTMUTH a.s.**
DIČ CZ26055996
sídlem F. A. Gerstnera 21/3, České Budějovice
zastoupeného spol. Ernst & Young, s.r.o.,
se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2020, č.j. 11010/20/5200-11434-711926

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje B. S.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 12. 5. 2020 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2020, č.j. 11010/20/5200-11434-711926 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 1. 2019, č.j. 167689/19/2215-51524-303353, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzeny platební výměry správce daně ze dne 28. 6. 2018, č.j. 1635347/18/2201-51521-301229, č.j. 1635411/18/2201-51521-301229 a č.j. 1635453/18/2201-51521-301229. Těmito platebními výměry byla žalobci za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 2 280 000 Kč za každé uvedené zdaňovací období a dále penále v částce 456 000 Kč za každé uvedené zdaňovací období. K doměření daně z příjmů došlo z důvodu konstatovaného zneužití práva, k němuž mělo dojít účelovou emisí a následným úpisem korunových dluhopisů, jejímž stěžejním důvodem bylo zatížení žalobce nákladovými úroky.
2. K uvedenému závěru daňové orgány dospěly provedeným dokazováním, z něhož vyplynul následující skutkový stav. Na jednání představenstva mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s. dne 8. 10. 2012 bylo rozhodnuto z důvodu optimalizace kapitálové struktury o snížení základního kapitálu a současně o omezení přispívání do cash poolingů v období po 1. 1. 2013 v rozsahu snížení základního kapitálu (snížení základního kapitálu – oproti mimořádnou valnou hromadou původně schváleným 303 626 000 Kč - následně proběhlo v částce 267 626 000 Kč, kdy jediným akceptantem veřejného návrhu smlouvy o koupi akcií v objemu 267 626 000 Kč byl Ing. V. B.) s tím, že členové skupiny využívající financování z cash poolingů byli napříště povinni zajistit si potřebu finančních prostředků vlastním způsobem. Jako optimální varianta pro financování očekávaných ekonomických potřeb byla zvolena emise dluhopisů o jmenovité hodnotě 300 000 000 Kč, s pevným úrokovým výnosem 6 % a se splatností 15 let. K této emisi došlo dne 15. 11. 2012, přičemž šlo o neveřejnou emisi dluhopisů a upisovatelé byli žalobcem konkrétně určeni – jednalo se o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to o Ing. V. B., předsedu představenstva žalobce, předsedu představenstva (od 21. 2. 2014 statutárního ředitele a předsedu správní rady) mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s., který byl rovněž předsedou dozorčí rady spol. GAMA GROUP a.s., jemuž byly upsány dluhopisy celkové jmenovité hodnoty 140 000 000 Kč; dále o Ph. Dr. Ing. V. B., Ph. D., místopředsedu představenstva žalobce a předsedu dozorčí rady spol. KOH-I-NOOR holding a.s., jemuž byly upsány dluhopisy celkové jmenovité hodnoty 30 000 000 Kč a o Ing. D. B., MBA, předsedu dozorčí rady žalobce, člena představenstva spol. KOH-I-NOOR holding a.s. a předsedu představenstva spol.

GAMA GROUP a.s., jemuž byly upsány dluhopisy o celkové jmenovité hodnotě 30 000 000 Kč. Dne 15. 11. 2012 bylo na mimořádné valné hromadě mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s., kde bylo schváleno snížení základního kapitálu, současně odsouhlaseno poskytnutí bezúročných půjček Ing. V. B. – 210 000 000 Kč a Ing. D. B., MBA – 45 000 000 Kč (konkrétní výše půjček byla uvedena až v následně uzavřených smlouvách o půjčce), které byly obratem použity na úhradu emitovaných dluhopisů žalobci. Téhož dne byla poskytnuta půjčka též Ph. Dr. Ing. V. B., Ph. D., a to od spol. GAMA GROUP a.s. ve výši 45 000 000 Kč, kdy i tato částka byla obratem použita na úhradu emitovaných dluhopisů a byla zaslána na bankovní účet žalobce. Dne 14. 12. 2012 následně došlo na základě rozhodnutí představenstva žalobce k zpětnému odkupu emitovaných dluhopisů o jmenovité hodnotě 100 000 000 Kč, přičemž na základě zpětného odkupu byly upisovatelům vráceny částky 70 000 000 Kč (Ing. V. B.), 15 000 000 Kč (Ph. Dr. Ing. V. B., Ph. D.) a 15 000 000 Kč (Ing. D. B., MBA). Částky 70 000 000 Kč a 15 000 000 Kč pak byly upisovateli Ing. V. B. a Ing. D. B., MBA vráceny zpět mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s., čímž došlo k částečnému splacení jim poskytnutých půjček. Obdobně byla dne 14. 12. 2012 a 31. 12. 2012 částečně splacena půjčka Ph. Dr. Ing. V. B., Ph. D. společnosti GAMA GROUP a.s., zbývající část půjčky byla tímto upisovatelem splacena dne 21. 1. 2013 v částce 30 000 000 Kč, tuto částku si upisovatel půjčil od mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s.

3. Daňové orgány na základě výše popsaného průběhu emisí dluhopisů dospěly k závěru, že v daném případě došlo k formálnímu splnění podmínky pro uplatnění daňového výdaje (nákladu), neboť formálně byly splněny veškeré zákonem stanovené podmínky pro akceptaci daňových nákladů (úroků z daňových dluhopisů). Z pohledu realizace běžných obchodních činností byly žalobcem podmínky dotčené obchodní činnosti pouze uměle vytvořeny a potlačují skutečný smysl a účel zákona o daních z příjmů. Přes formální splnění zákonných podmínek nedošlo k naplnění účelu a smyslu zákona o daních z příjmů, neboť žalobcem nastavené podmínky dotčené činnosti byly v rozporu s účelem tohoto zákona, čímž bylo naplněno objektivní kritérium zneužití práva. Vytvoření těchto umělých podmínek pak bylo umožněno propojeností osob podílejících se na transakci, čímž došlo k naplnění subjektivního kritéria zneužití práva.

II. Procesní postoj žalobce

4. Žalobce se se shora uvedeným závěrem daňových orgánů o zneužití práva neztotožnil a považuje jej za nezákonný. V projednávané věci nebyly splněny podmínky, jejichž kumulativní naplnění je pro aplikaci doktríny zneužití práva nezbytné. V dané věci nebylo prokázáno, že aplikace normy je v rozporu s cílem zamýšleným zákonodárcem a rovněž nebylo prokázáno, že hlavním cílem transakce je získání (nezamýšlené) daňové výhody umělým vytvořením podmínek pro její získání. K tomu žalobce s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že zákaz zneužívání práva musí být uplatňován nanejvýš restriktivně.
5. Financování společnosti žalobce prostřednictvím dluhopisů emitovaných spřízněným osobám je za splnění podmínek konkrétně stanovených zákonem o daních z příjmů v souladu s právem. Jedná se o zcela legitimní způsob financování a

související úrokové náklady jsou bezpochyby daňově uznatelné, a to i tehdy, pokud jsou dluhopisy emitovány třetím osobám.

6. Sporným okamžikem je dle žalobce bod, který byl spouštěcím mechanismem transakce. K tomu žalobce uvádí, že v daném případě došlo, z důvodu legitimního požadavku věřitele na okamžité splacení dluhu, k nahrazení tohoto krátkodobého závazku jiným závazkem dlouhodobého charakteru. Toto nahrazení pak vedlo k zákonem předpokládané situaci, s níž je spojena daňová uznatelnost úroků. Z tohoto důvodu se o zneužití práva nejedná. K tomu žalobce poukázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ve věci C-103/09, Weald Leasing a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 25/2009-98.
7. Žalobce dále uvedl, že dotčené transakce byly realizovány pouze z ekonomických důvodů žalobce, což dokládá zpětný odkup dluhopisů o jmenovité hodnotě 100 000 000 Kč, jehož důvodem byla revize plánovaných investic. Tento zpětný odkup dluhopisů dle žalobce nenásvědčuje daňovými orgány tvrzenému daňovému zvýhodnění. Pokud daňovými orgány nebyla rozporována uznatelnost úroků z původního krátkodobého financování, pak změnu financování nelze považovat za objektivní okolnost prokazující splnění podmínky zneužití práva.
8. Žalovaný byl povinen rekonstrukcí nastolit situaci, která by existovala v případě neexistence plnění představujících zneužití práva. Měla být zohledněna ta část úroků, kterou daňové orgány shledaly jako daňově uznatelnou u původního financování.
9. S odkazem na rozhodnutí Soudního dvora zn. C-255/02 (věc Halifax) žalobce dále namítl, že v případě zjištěného zneužití práva by mělo dojít k vrácení neoprávněně získané částky, ale nikoli k uložení sankce (penále). Pro stanovení penále je zapotřebí jasný a jednoznačný právní základ, který v případě zneužití práva neexistuje.
10. Poslední námitkou žalobce namítá rozpor se zásadou rovnosti, kdy daňová správa v praxi opakovaně aprobovala postup daňových poplatníků, kteří ke svému financování použili korunové dluhopisy.
11. Na základě uvedeného je navrhováno žalobou napadené rozhodnutí i jemu předcházející platební výměry správce daně zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve svém vyjádření k námitce nesplnění kumulativních podmínek pro aplikaci zneužití práva poté, co shrnul skutkový stav věci, uvedl, že popsany sled jednání zúčastněných stran (akcionáři a jediní upisovatelé dluhopisů, kteří schválili půjčky žalobce vůči svým osobám) a s tím spojených okolností, vedl k jednoznačnému závěru o skutečném účelu emise a upsání dluhopisů, kterým bylo zatížení žalobce nákladovými úroky. V dotčených zdaňovacích obdobích tak došlo k vytvoření umělého zadlužení žalobce za účelem snížení jeho daňové povinnosti. Dotčená transakce postrádala jakýkoli ekonomický smysl a účel, neboť jejím prostřednictvím došlo pouze k přesunu vlastních finančních prostředků v rámci koncernu, přičemž žalobce emisí dluhopisů žádné nové zdroje financování nezískal. Potřebě získat externí finanční prostředky navíc nesvědčí ani skutečnost, že

dluhopisy nebyly veřejně emitovány a byly nabídnuty pouze omezenému okruhu upisovatelů určených emitentem. Právě uvedená nelogičnost a nepochopitelnost dotčené emise vedla daňové orgány k závěru, že byla nastavena uměle, aby žalobci umožnila získat daňovou výhodu spočívající v podobě nižšího základu daně a nižší daňové povinnosti. Uměle vytvořená transakce a propojenost konkrétních spojených osob vedla daňové orgány k závěru o naplnění objektivního a subjektivního kritéria pro aplikaci zneužití práva.

13. Námitku nutnosti rekonstrukce žalovaný shledal jako účelovou, a to s ohledem na skutečnost, že úrokové náklady z titulu cash poolingů nebyly předmětem daňové kontroly.
14. K namítané nemožnosti stanovení penále žalovaný poukázal na § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, který zakotvuje povinnost daňového subjektu k úhradě penále. Jedná se o obligatorní sankci, která vzniká přímo ze zákona jako následek za nesplnění povinnosti tvrzení. Při aplikaci tohoto ustanovení nemá daňový orgán prostor pro uvážení, neboť důvody vzniku sankce vznikají přímo ze zákona.
15. Ve vztahu k namítanému porušení zásady rovnosti žalovaný shledal, že se jedná toliko o tvrzení obecné, nijak nekonkretizované. Žalovaný v reakci pouze obecně uvedl, že takové pochybení na straně daňových orgánů shledáno nebylo a na základě všech uvedených důvodů proto navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Replika žalobce a duplika žalovaného

16. Žalobce v replice ze dne 16. 7. 2020 opětovně namítl, že nahrazením stávajícího financování žalobce pouze dosáhl zákonem předvídaného stavu a související uznatelnost úrokových nákladů proto nemůže být dle žalobce v rozporu s jeho účelem a cílem. Rovněž byla s odkazem na rozhodnutí Soudního dvora ve věci Halifax zopakována námitka nemožnosti uložení penále a námitka povinnosti rekonstrukce ve vztahu k nutnosti zohlednění nákladů financování vynaložených v souvislosti s cash poolingem.
17. Žalovaný v reakci na repliku žalobce ze dne 22. 9. 2021 zopakoval argumentaci, týkající se opakovaných námitek žalobce, obsaženou ve vyjádření k žalobě.

V. Podstatný obsah daňového spisu

18. Protokolem ze dne 26. 5. 2017, č.j. 1439211/17/2201-62564-302437 byla dle § 87 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015, a to v rozsahu daňové uznatelnosti finančních nákladů, které souvisí s korunovými dluhopisy emitovanými v roce 2012 dle zákona o daních z příjmů včetně souvisejících účetních operací a vlivu na hospodářský výsledek a základ daně. Obsahem spisu jsou dále údaje týkající se financování koncernu KOH-I-NOOR v rámci cash poolingů (zaštiťovaný spol. ČSOB a.s.) a organizační schéma této skupiny, kde mateřskou společností je KOH-I-NOOR holding a.s. Hlavní společností mateřské společnosti je žalobce financovaný prostřednictvím cash poolingů z přebytků cash flow ostatních společností koncernu. Z bližšího vysvětlení podaného žalobcem dne 4. 8. 2017

v rámci ústního jednání se správcem daně se podává, že na základě rozhodnutí o snížení možnosti cash pooling bylo řešeno, jak tento finanční zdroj nahradit. Žalobce dále v podání demonstroval zamýšlené akvizice - společnost TOZ Penkala (Chorvatsko) jednání v letech 2010-2016 (cca 80 000 000 Kč), spol. AERO (Slovinsko) jednání v letech 2011-2012, akvizice v Rusku jednání v letech 2012-2015, akvizice v Polsku jednání v letech 2015-2016 (60 000 000 Kč), spol. Seehaus (Německo) jednání v letech 2013-2015, BME Netolice v roce 2012 (245 000 000 Kč) a ODZ Olšany jednání v letech 2012-2014 (30 000 000 Kč). K tomu žalobce uvedl, že přesné vymezení potřeb finančních prostředků na akvizice není reálně možné. Předložena byla dále Smlouva o krátkodobém úvěrování uzavřená mezi žalobcem (mateřská společnost) a spol. GAMA GROUP a.s. (dceřiná společnost) dne 1. 5. 2009, na základě které mělo mezi uvedenými účastníky smluvního vztahu probíhat krátkodobé vzájemné financování. Dále byl předložen zápis z jednání představenstva spol. KOH-I-NOOR holding a.s. ze dne 8. 10. 2012, kde bylo projednáno snížení základního kapitálu mateřské společnosti v plánovaném rozsahu 300 000 000 Kč a v důsledku toho mělo dojít k omezení peněžních prostředků z cash poolingové struktury.

19. Správce daně vydal dne 5. 10. 2017 pod č. j. 1998488/17/2201-62564-302437, výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Dne 25. 10. 2017 podal žalobce vyjádření k výzvě správce daně.
20. Obsahem daňového spisu je dále nedatované kontrolní zjištění č.j. 72160/18/2201-62564-302437, v jehož závěru byly shrnuty dopady zjištěných a provedených změn správcem daně do daňového přiznání za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015. Částky, které správce daně nezahrnul do nákladů v podobě nákladových úroků z emitovaných dluhopisů, byly vyčísleny ve výši 12 000 000 Kč za každé uvedené zdaňovací období s tím, že celková doměřená daň bude činit 2 280 000 Kč za každé toto období. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen v rámci ústního jednání konaného dne 23. 1. 2018. K vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění byla žalobci stanovena lhůta do 19. 3. 2018.
21. Dne 15. 3. 2018 podal žalobce vyjádření k výsledku kontrolního zjištění.
22. Následně byla se žalobcem dne 20. 6. 2018 (protokol vydaný pod č.j. 1602217/18/2201-62564-307292) projednána zpráva o daňové kontrole vydaná pod č. j. 1602020/18/2201-62564-307292, v jejímž závěru bylo konstatováno, že správce daně setrvává na závěrech uvedených v kontrolním zjištění.
23. Dodatečnými platebními výměry na daň z příjmů právnických osob byla žalobci za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 doměřena daň ve výši 2 280 000 Kč za každé uvedené zdaňovací období a dále penále ve výši 456 000 Kč rovněž ve vztahu ke každému z uvedených zdaňovacích období.
24. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 27. 7. 2018 odvolání, jehož součástí byl znalecký posudek zpracovaný k objednavce žalobce spol. Kreston A&CE Consulting, s.r.o., znaleckým ústavem. Předmětem tohoto posouzení bylo zodpovězení dotazu žalobce, zda byla struktura dluhového financování žalobce ke konci roku 2012 po její změně v souvislosti s úpisem dluhopisů ekonomicky opodstatněná? Ze závěru znaleckého ústavu obsaženého v posudku vyplývá, že

žalobcem zvolená struktura dlouhodobého financování byla ekonomicky opodstatněná.

25. V návaznosti na předložený znalecký posudek byli správcem daně dne 17. 4. 2019 zpracovatelé posudku vyslechnuti jako svědci (protokol č.j. 1073765/19/2201-62564-307292).
26. Dne 25. 10. 2019 vydal žalovaný pod č. j. 44629/19/5200-11434-711926 výzvu k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Dne 7. 11. 2019 podal žalobce vyjádření k výzvě žalovaného.
27. Napadeným rozhodnutím ze dne 18. 3. 2020, č.j. 11010/20/5200-11434-711926 žalovaný odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil. Žalovaný shrnul, že ačkoliv došlo ke splnění formálních podmínek pro uplatnění daňového výdaje (nákladu), byl na základě konkrétních nestandardních okolností dotčených transakcí (operací stran emise dluhopisů odvolatele v roce 2012) učiněn závěr o zneužití práva. Žalobce dotčenými transakcemi nezískal nové finanční prostředky (jím tvrzený dlouhodobý zdroj financování), nýbrž se jednalo o ty samé finanční prostředky plynoucí od mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s., které pouze změnily podobu. Touto uměle vytvořenou potřebou a následnou transakcí tak došlo ze strany žalobce k vylákání daňové výhody v podobě uměle vytvořeného zadlužení žalobce nákladovými úroky.

VI. Právní hodnocení krajského soudu

28. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl bez jednání, neboť pro takový postup byly splněny podmínky § 51 odst. 1 s.ř.s.
29. Žaloba není důvodná.
30. V první řadě považuje krajský soud za vhodné ve stručnosti uvést právní základ projednávané věci. Žalobce dne 15. 11. 2012 na základě rozhodnutí valné hromady vydal korunové dluhopisy o celkové jmenovité hodnotě 300 000 000 Kč. Dluhopisem obecně rozumíme cenný papír, s nímž je spojeno právo na splacení určité dlužné částky odpovídající jeho jmenovité hodnotě jeho emitentem (§ 2 odst. 1 zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech). Pojem „korunový dluhopis“ představuje zažitou spíše mediální zkratku používanou pro označení dluhopisů s nominální hodnotou jedna koruna. Korunové dluhopisy byly emitovány zpravidla v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 v takové jmenovité hodnotě, aby při aplikaci § 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 (základ daně byl stanovován za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhloval se na celé koruny dolů). Účelem emise korunových dluhopisů mělo být zajištění financování emitenta, který následně mohl uplatnit úrokový náklad, kterým snížil základ příjmové daně. Zákonem stanovená možnost emise dluhopisů tak představuje jakousi pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů. Na straně upisovatele pak úpis

dluhopisů představuje daňovou optimalizaci v podobě absence daně z úrokového příjmu.

31. V projednávané věci byl žalobce emitentem korunových dluhopisů, který následně uplatnil úrokové náklady, čímž se mu snížil základ daně a daňová povinnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K cíli a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se ve své judikatuře několikrát vyjádřil Ústavní soud, který dovodil, že obecným účelem tohoto zákonného ustanovení je podpora rozvoje podnikání (obnovování techniky, hmotného investičního majetku, rozvoj podnikání). Na druhé straně však správce daně musí mít k dispozici nástroje, které mu umožní zamezit spekulativnímu snižování základu daně. (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001 a ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000).
32. Krajský soud se v první řadě zabýval stěžejní námitkou v projednávané věci, kterou je otázka (ne)prokázání zneužití práva představující podstatu daného sporu.
33. Zákaz zneužití práva byl historicky ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Teprve s účinností od 27. 3. 2019 byla zásada zákazu zneužití práva zakotvena výslovně v daňovém řádu (viz novela č. 80/2019 Sb.). Nižší citovaná judikatura se tak zcela zřetelně promítla i v aktuální dikci § 8 odst. 4 daňového řádu, dle něhož platí, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
34. V oblasti daňového práva je to ovšem především rozhodovací činnost soudů, která při posuzování jednotlivých případů dospěla k vymezení pojmu zneužití práva. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 -48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS, definoval zneužití práva jako situaci, *„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. Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. (...) V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by - při existenci několika různých interpretačních alternativ - racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičií základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a*

působení; obdobné platí o právu samém. Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva.“

35. Na tyto závěry Nejvyšší správní soud navázal např. v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, dle něhož „[t]ímto prizmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ta ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu. Jestliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které **sleduje racionální účel, které tedy není samoúčelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů**. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu. Tento obecný princip, formulovaný ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu, jenž úspěšně prošel testem ústavnosti (usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06), má své vyjádření i v zákoně o daních z příjmů, a to mimo jiné v ust. § 23 odst. 10 tohoto zákona, podle něhož se pro zjištění základu daně vychází, až na zákonem stanovené výjimky, z účetnictví vedeného podle účetních předpisů, pokud ovšem nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Je tedy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit, k nimž se váží příjmy a výdaje daňového subjektu“ (důraz doplněn).
36. K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU. V daňové oblasti nelze nezmínit rozsudek ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02. S odkazem na svoji předcházející judikaturu (rozsudky ze dne 11. 10. 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. 3. 1993, General Milk Products, C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21, a Emsland-Stärke, ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, Recueil, s. I-11569, bod 51) Soudní dvůr EU uvedl, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství. Znaky zneužití práva v oblasti daňového práva předtím výstižně vyjádřil ve stanovisku k věci Halifax generální advokát, jehož právní závěry Soudní dvůr EU fakticky přejal do svého rozhodnutí. „S odkazem na rozsudek ve věci Emsland Stärke uvedl (viz bod 67 stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost

objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).“ (citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68, podtržení doplněno).

37. Z uvedené rozhodovací praxe tedy mimo jiné vyplývá, že ke zneužití práva dochází v případě splnění dvou kumulativních podmínek. První podmínkou je, že ze všech objektivních okolností případu musí vyplývat, že **hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění umělým vytvořením podmínek pro jeho získání**. Druhá nezbytná podmínka zneužití práva spočívá v tom, že získání daňového zvýhodnění by přes naplnění formálních požadavků platných právních předpisů bylo **v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními**. „Hlavním účelem transakce ve smyslu rozhodnutí ve věci C-255/02 Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotčené transakce odhlédnout. Je na soudu (resp. správním orgánu), aby prokázal, že tímto hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Dle citované judikatury je nutné zkoumat skutečný obsah a význam dotčených plnění. Lze přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnicími se plánu na snížení daňové zátěže. (obdobně rozhodnutí ESD ve věci C-94/05 - Emsland-Stärke).“ (citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47, podtržení doplněno).
38. V intencích shora nastíněných závěrů tuzemské judikatury i judikatury Soudního dvora, která je na projednávanou věc rovnocenně aplikovatelná, krajský soud přistoupil k posouzení otázky, zda daňové orgány dostatečně prokázaly naplnění znaků zneužití práva. Dospěl přitom k závěru, že důkazní břemeno v tomto ohledu unesly.
39. Ve věci nyní projednávané není sporným skutkový stav, obě strany se v projednávané věci shodly na průběhu událostí tak, jak jsou popsány v napadeném rozhodnutí, potažmo ve zprávě o daňové kontrole či kontrolním zjištění. Sporné je výsledné hodnocení tohoto skutkového stavu v rovině daňové, tedy zda se žalobce na pozadí emise a úpisu korunových dluhopisů a okolností tuto emisi provázejících dopustil zneužití práva tím, že v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 zahrnul nákladové úroky z dluhopisů do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. V tomto směru proti sobě stojí tvrzení žalobce, dle kterého dotčené transakce týkající se emise a úpisu dluhopisů byly provedeny zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů za účelem nahrazení krátkodobého financování financováním dlouhodobým a tvrzení žalovaného, resp. správce daně, podle kterých byl skutečným účelem uměle vytvořené transakce záměr získat výhodu v podobě nižšího základu daně a nižší daňové povinnosti.
40. Krajský soud nyní stručně vylicí a následně vyhodnotí ty skutkové okolnosti věci, které považuje za klíčové.

41. Primárním důvodem rozhodnutí o emisi a úpisu dluhopisů bylo rozhodnutí valné hromady mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s. ze dne 15. 11. 2012 v rámci které bylo rozhodnuto o snížení základního kapitálu mateřské společnosti až o částku 303 626 000 Kč, a to vzetím akcií z oběhu, kdy jediným akcionářem akceptujícím dne 7. 12. 2012 návrh veřejné smlouvy na odkup akcií, byl Ing. V. B., jednalo se o objem 267 626 000 Kč. Důvodem systémového snížení základního kapitálu mateřské společnosti byla optimalizace kapitálové struktury. O tomto záměru mateřské společnosti dostal žalobce zprávu dne 12. 10. 2012, kdy manažer pro ekonomiku a finance současně přednesl možnosti zajištění financování žalobce za situace, kdy žalobce z důvodu snížení základního kapitálu mateřské společnosti přijde o cash poolingové financování plynoucí mu ze skupiny koncernu. Jako nejvhodnější alternativa financování bylo zvoleno dlouhodobé financování zajištěné emisí a následným úpisem dluhopisů, a to nejprve o jmenovité hodnotě 200 000 000 Kč, následně 300 000 000 Kč. Takto získané finance měly žalobci zajistit financování provozu a rozvojových akvizic. Následně došlo dne 15. 11. 2012 k vydání dluhopisů o celkové jmenovité hodnotě 300 000 000 Kč splatné v roce 2027, s pevným úrokovým výnosem 6 %. Jednalo se o neveřejnou emisi, kdy upisovatelem byly pouze osoby zvolené (zajištěné) žalobcem. Těmito upisovateli byli tři členové vedoucích orgánů mateřské společnosti – Ing. V. B., Ing. D. B., MBA a PhDr. Ing. V. B., Ph.D., jednalo se tedy o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dne 15. 11. 2012 došlo na základě rozhodnutí téže valné hromady mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s. k poskytnutí bezúročné půjčky Ing. V. B. a Ing. D. B., MBA – dle smluv o půjčce šlo o částky 210 000 000 Kč a 45 000 000 Kč. PhDr. Ing. V. B., Ph.D. si téhož dne bezúročně půjčil částku 45 000 000 Kč od sesterské společnosti GAMA GROUP. Veškeré uvedené půjčené finanční prostředky byly upisovateli ještě téhož dne (15. 11. 2012) připsány na bankovní účet žalobce coby úhrada upsaných dluhopisů. Následně dne 10. 12. 2012 rozhodlo představenstvo žalobce o zpětném odkupu dluhopisů o celkovém objemu 100 000 000 Kč, a to z důvodu nerealizované akvizice. Ing. V. B. tak byla dne 14. 12. 2012 žalobcem vrácena částka 70 000 000 Kč, Ing. D. B., MBA částka 15 000 000 Kč a PhDr. Ing. V. B., Ph.D. částka 15 000 000 Kč. Téhož dne Ing. V. B. vrátil mateřské společnosti KOH - I-NOOR holding a.s. jako splátku dluhu z titulu půjčky částku 70 000 000 Kč a Ing. D. B., MBA částku 15 000 000 Kč. Částka 15 000 000 Kč byla dne 14. 12. 2012 vrácena PhDr. Ing. V. B., Ph.D. na účet sesterské společnosti žalobce GAMA GROUP. Zbývající část dluhu uvedených upisovatelů vůči koncernu KOH-I-NOOR ve výši 200 000 000 Kč byla sanována nejpozději ke dni 25. 7. 2013, a to vzájemným zápočtem pohledávky koncernu z titulu půjček upisovatelům a závazku z titulu snížení základního kapitálu. Zbývající závazek KOH-I-NOOR holding a.s. vůči Ing. V. B. ve výši 67 626 000 Kč vzniklý z akceptace návrhu veřejné smlouvy na odkup akcií za účelem snížení základního kapitálu byl uhrazen až v roce 2014.
42. Jak vyplývá z rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci Halifax, pro posouzení, zda došlo ke zneužití práva je zapotřebí posoudit, zda byla kumulativně naplněna kritéria objektivní a subjektivní. Objektivní kritérium sleduje smysl a účel dotčené právní úpravy. Je tedy naplněno v případě, kdy přezkoumávaná činnost daňového subjektu postrádá ekonomický smysl a jejím účelem je toliko daňové zvýhodnění.

Subjektivní kritérium spočívá v umělém vytvoření podmínek za účelem zisku daňové výhody.

43. K otázce objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva lze ve stručnosti shrnout, že daňové orgány v projednávané věci dospěly k závěru, že výše popsany řetězec transakcí a úkonů žalobce provázející emisi dluhopisů postrádá ekonomický smysl a jde toliko o uměle vytvořenou situaci, jejímž účelem je vylákání daňové výhody v podobě uměle vytvořeného zadlužení žalobce nákladovými úroky.
44. Krajský soud se s uvedenými závěry ztotožňuje. Klíčovým úkonem žalobce v dané věci byla emise a následný úpis korunových dluhopisů. Potřebnost tohoto úkonu žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně zdůvodnil nutností nahradit stávající financování v podobě cash poolingů v rámci koncernu KOH-I-NOOR financováním dlouhodobým. K omezení této formy financování mělo dojít v důsledku rozhodnutí mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s. snížit základní kapitál společnosti, jehož důsledkem je právě omezení financování cash poolingem v rámci koncernu. Důvod rozhodnutí mimořádné valné hromady o snížení základního kapitálu není zřejmý, tvrzená optimalizace kapitálové struktury nebyla v rámci jednání valné hromady ani v průběhu daňového řízení nijak blíže osvětlena. K tomu krajský soud doplňuje, že ke snížení základního kapitálu mateřské společnosti došlo již v minulosti, avšak bez reálné potřeby sanovat nedostatek finančních prostředků v rámci cash poolingů emisí dluhopisů. Žalobci se následně skýtalo několik možností, jak nahradit krátkodobé koncernové financování dlouhodobým financováním, přičemž ekonomický manažer žalobce z těchto možností z pochopitelných důvodů vyloučil veřejnou nabídku akcií, neboť vstup na burzu představuje administrativně i časově náročný proces. Již méně přesvědčivě bylo zdůvodněno vyloučení bankovního úvěrování, které představovalo do roku 2010 hlavní zdroj financování koncernu a v rozhodné době navíc nabízelo dokonce výhodnější úrokovou sazbu, než tomu bylo v případě dluhopisových úroků (v roce 2012 bankovní úrokové sazby dosahovaly rekordně nízkých hodnot). Navíc si lze jen těžko představit, že by se banka v případě takto lukrativního klienta vystavovala z důvodu vlastních dlouhotrvajících schvalovacích procesů riziku jeho ztráty. Žalobce na doporučení ekonomického manažera nakonec zvolil emisi korunových dluhopisů jako zdroj dlouhodobého financování.
45. Samotná emise a úpis korunových dluhopisů a bližší okolnosti s touto činností spojené pak vedou k jednoznačnému závěru o umělém navození situace, jehož jediným účelem bylo získání daňové výhody. Zcela zásadní pro posouzení naplnění kritérií zneužití práva je skutečnost, že emise dluhopisů byla neveřejná a samotný žalobce zprostředkující bance určil konkrétní subjekty, kteří budou upisovateli daného objemu dluhopisů. Jedinými upisovateli pak byly výhradně spojené osoby, tj. Ing. V. B. – předseda představenstva žalobce, Ing. D. B., MBA – předseda dozorčí rady žalobce a Ph. Dr. Ing. V. B., Ph. D. - místopředseda představenstva žalobce. Pokud se žalobce dovolává ekonomické opodstatněnosti dotčených transakcí, jimiž zdůvodňuje své počínání, pak právě propojenost jednotlivých aktérů jeho argumentaci významným způsobem oslabuje. Žalobce se sice v žalobě strohými závěry o odůvodněnosti jednotlivých událostí a finančních úvah pokouší navodit dojem legitimacy emise dluhopisů, avšak toto základní východisko zcela opomíjí.

46. Pokud krajský soud shora přiřkl zásadní význam zapojení spojených osob do řešeného řetězce transakcí, pak je třeba doplnit, že společnost žalobce jakož i mateřská společnost KOH-I-NOOR holding a.s. mají charakter rodinného podnikání, kdy v čele vedoucích orgánů těchto společností figurují v různých obměnách tři osoby (rodinní příslušníci) - Ing. V. B., Ing. D. B., MBA a Ph. Dr. Ing. V. B., Ph. D. V mateřské společnosti KOH-I-NOOR holding a.s. působí v pozicích členů správní rady, kdy od 1. 1. 2021 za společnost jedná předseda správní rady či dva její členové společně, ve společnosti žalobce je Ing. V. B. předsedou představenstva, Ph. Dr. Ing. V. B., Ph. D. místopředsedou představenstva a Ing. D. B., MBA předsedou dozorčí rady, společnost zastupuje každý člen představenstva samostatně. Právě tyto osoby byly jedinými upisovateli dluhopisů a současně byly i těmi, kdo rozhodoval o snížení základního kapitálu mateřské společnosti, o emisi dluhopisů a dokonce i o půjčkách, které mateřská společnost upisovatelům dluhopisů poskytla. Pokud tedy záměrem emise dluhopisů bylo zajištění externího financování žalobce, pak tohoto cíle bylo lze dosáhnout emitováním dluhopisů třetím osobám, které by do fungování společnosti žalobce skutečně mohly přinést nový kapitál, nikoli pouze kapitál zatížený půjčkou od mateřské společnosti.
47. Jak již krajský soud zmínil, žalobce dotčený řetězec transakcí zdůvodňuje jeho ekonomickou odůvodněností. Nutnost zajistit namísto krátkodobého financování společnosti financování dlouhodobé jistě lze racionálně obhajovat, avšak jednání žalobce, který dlouhodobé financování zajistil ve své podstatě opět financemi od mateřské společnosti, nelze považovat za racionální ani ekonomicky odůvodnitelné. Z časového sledu dotčených transakcí je zcela zřejmé, že cash pooling byl omezen z důvodu snížení základního kapitálu mateřské společnosti a finanční prostředky získané tímto snížením základního kapitálu pak byly obratem poskytnuty na půjčky upisovatelům, kteří za tyto prostředky upsali žalobcem emitované dluhopisy. Pokud tedy mateřská společnost na základě rozhodnutí valné hromady dala vzkázat ostatním členům koncernu, nechť si zajistí financování samostatně, neboť financování cash poolingem bude omezeno, pak se tak v případě žalobce nestalo, neboť jeho hlavním zdrojem financí byla stále mateřská společnost.
48. Celkový sled jednání zúčastněných stran a zejména zásadní zapojení spojených osob, které o všech zásadních transakcích, jež ve své podstatě tvoří ucelený řetězec finančních toků přelévajících se mezi společnostmi žalobce, mateřskou společností žalobce a třemi vedoucími představiteli koncernu, rozhodovaly, považuje krajský soud za uměle vytvořenou situaci, jejímž jediným účelem je vylákání daňové výhody.
49. S načasováním emise dluhopisů v listopadu 2012, jakož i jejich žalobcem zvolenou nominální hodnotou ve výši 1 Kč, pak souvisí i její druhotný [pod bodem 30 blíže specifikovaný] daňový efekt spočívající v nulové sazbě z příjmů z nich plynoucích úroků. Při posuzování znaků zneužití práva nelze jednotlivé daňové účinky příslušných transakcí (nyní emise dluhopisů) vzájemně oddělovat, neboť z tohoto pohledu tvoří jeden celek. Je zcela evidentní, že členové vedoucích orgánů žalobce činili veškeré shora popsání kroky právě za tím účelem, aby ještě na sklonku roku 2012 byla emise korunových dluhopisů uskutečněna. Krajský soud je toho názoru, že by žalobce k emisi dluhopisů v listopadu roku 2012 nepřistoupil, pokud by upisovateli nebyli přední představitelé společnosti. Nelze totiž přehlédnout, že

finanční prostředky vynaložené žalobcem na úroky z dluhopisů se pouze přesunuly z faktické dispozice jeho vedoucích představitelů do rukou těch samých fyzických osob coby jediných upisovatelů dluhopisů žalobce.

50. V podstatě jediné smysluplné vysvětlení emisí dluhopisů a okolností tyto transakce provázejících na rozdíl od žalobce nabízí daňové orgány, a totiž že žalobce tímto postupem zamýšlel primárně vytvořit dlouhodobé zatížení vysokými nákladovými úroky, jež hodlal uplatňovat coby daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, a zároveň zajistit nezdaněný příjem v podobě těchto úroků pro upisovatele dluhopisů. Případný další žalobcem nespecifikovaný ekonomický efekt emitovaných dluhopisů pak měl pouze druhotnou povahu, a to obzvlášť za situace, kdy žalobcem avizované akvizice realizovány nebyly. Jednalo se tedy o transakce bez reálného ekonomického významu, jejichž převažujícím smyslem bylo vytvoření podmínek pro získání daňové výhody jak žalobce, tak upisovatelů dluhopisů. Již z toho je patrný rozpor se smyslem zákona o daních z příjmů, neboť předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z činností a nakládání s majetkem, které sledují racionální účel a nikoli pouze snížení daňové povinnosti. Mezi kroky žalobce a získáním daňové výhody je pak též jednoznačně patrná i příčinná souvislost, neboť bez nich by k získání popsané daňové výhody nedošlo. Podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu tedy byly naplněny. Daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav věci, který přiléhavým způsobem posoudily. Strohá žalobní argumentace naproti tomu nebyla schopná toto posouzení relevantním způsobem zpochybnit.
51. Tento závěr pak vede nevyhnutelně k tomu, že správce daně nemohl nákladové úroky z emitovaných dluhopisů uznat coby náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Jakkoli emise korunových dluhopisů (do konce roku 2012 s nezdaněnými příjmy v podobě úroků), jakož i uplatnění nákladových úroků nejsou samy v rozporu se zákonem, je to v posuzované věci právě souhrn veškerých zjištěných okolností, který je činí jednáním obcházejícím právo, jemuž nelze poskytnout soudní ochranu. Není přitom pravda, že by daňové orgány shledaly, že uplatnění nákladových úroků bylo v souladu s posledně citovaným ustanovením, neboť v tomto ohledu naopak konzistentně konstatují, že žalobce naplnil toliko podmínky formální (účetní), nikoli však již materiální.
52. Ani žalobní námitku týkající se povinnosti rekonstrukce, dle které by správce daně ve své podstatě měl zohlednit alespoň částku úroků, kterou jako daňově uznatelnou uznal v rámci původního financování, nepovažuje krajský soud za důvodnou. Předmětem projednávané věci jsou úrokové náklady vzniklé z titulu emise dluhopisů ve zdaňovacích obdobích roku 2013, 2014 a 2015, nikoli z titulu cash poolingového financování v rámci koncernu, který byl původním zdrojem financování žalobce. Poněkud nepochopitelná je pak argumentace učiněná v souvislosti s touto námitkou, dle které by snad správce daně měl navodit situaci jako by k emisi dluhopisů nedošlo. K tomu je třeba uvést, že Soudní dvůr v rozhodnutí ve věci Halifax (bod 94) neukládá daňovým orgánům navození situace jako by k zneužití práva nedošlo, aby daňové orgány byly povinny domýšlet, jaká by byla situace, pokud by k zneužití práva nedošlo a zda by tedy v dané věci eventuálně nebylo možné úroky plynoucí z původního financování uznat. Soudní dvůr nastolení původní situace před zjištěným zneužitím spojuje s přesným

definováním plnění, která zneužití práva představovala, aby tyto konkrétní částky byly požadovány k vrácení (v režimu DPH). Výklad rozhodnutí Soudního dvora ve věci Halifax ze strany žalobce je v tomto směru nesprávný, a proto nemůže vést k úspěšnosti uvedené námitky.

53. Důvodná není ani námitka stran nemožnosti uložit penále. Soudní dvůr v řešeném rozhodnutí uvádí, že sankce nesmí být uložena, pokud pro takový postup neexistuje jasný a jednoznačný právní základ. Z bodu 93 rozhodnutí ve věci Halifax tak jinými slovy vyplývá, že zjištěné zneužití práva nemůže vést k sankci, pokud tuto možnost nenabízí právní úprava, ale může k ní vést v případě, kdy právní úprava uložení sankce umožňuje. Uvedený závěr podporuje i odkaz Soudního dvora na bod 56 rozhodnutí vydaného ve věci Emsland Stärke, ze kterého vyplývá, že sankci v případě zjištěného zneužití práva uložit lze. Vnitrostátní právní úprava povinnost k odvodu penále stanovuje na základě § 251 daňového řádu, kde je tato sankce navázána na nesprávně tvrzenou daň, kdy správce daně nemá prostor pro správní uvážení, neboť důvody vzniku sankce plynou přímo ze zákona. Správce daně tak postupoval správně, pokud za žalobcem v daňovém přiznání nesprávně tvrzenou daň uložil sankci ve výši stanovené § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

VII. Závěr a náklady řízení

54. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
55. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Případně-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.

V Českých Budějovicích dne 12. 10. 2021

JUDr. Tereza Kučerová v. r.

Předsedkyně senátu