



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **D&D ELEKTROMONT s. r. o.**, IČO: 64826571
sídlem Lánovská 1690, 543 01 Vrchlabí
zastoupen advokátem JUDr. Václavem Krondlem
sídlem Jiráskova 1343/2, 360 01 Karlovy Vary

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2019, č. j. X,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 6. 2018, č. j. X (dále jen „platební výměr“). Správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací

období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 228 000 Kč podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 280/2009, daňový řád (dále jen „daňový řád“). Žalobci zároveň vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 45 600 Kč, podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

2. Žalobce emitoval dne 14. 12. 2012 ve dvou emisích listinné dluhopisy znějící na řad se jmenovitou hodnotou 1 Kč. Předpokládaná celková jmenovitá hodnota emise dluhopisů měla činit podle emisních podmínek v případě emise dluhopisů 12/22 150 000 000 Kč a v případě emise dluhopisů 12/52 250 000 000 Kč. V prvním případě měly být dluhopisy vydány pro *provozní financování společnosti na dobu 10 let* a v druhém případě pro *podporu vstupu korporace na zahraniční trhy na dobu 40 let*. Na stejnou dobu je vymezena i jejich splatnost. Výnos z dluhopisů je stanovený v emisních podmínkách úrokovou sazbou ve výši 12 % p. a.
3. Dne 20. 12. 2012 bylo z každé emise upsáno 5 000 000 Kč (celkem tedy 10 000 000 Kč) na základě dvou smluv o upsání dluhopisů. Upisovatelem byl pan P. D., jediný společník a jednatel žalobce jako emitenta dluhopisů.
4. Finanční orgány v projednávané věci posuzovaly, zda lze vyčíslené úroky související s emisí a upsáním tzv. korunových dluhopisů (celkem 1 200 000 Kč) uznat jako daňově účinný náklad, tedy hodnotily ekonomické opodstatnění emise korunových dluhopisů. Dospěly k závěru, že úroky nelze uznat jako daňově účinný náklad, protože žalobce měl uskutečnit předmětné emise a následné upsání dluhopisů za účelem vytvoření jeho umělého zadlužení, které mělo za cíl snížení daňové povinnosti o 1 200 000 Kč ve formě nákladových úroků z emitovaných dluhopisů a současně za účelem zisku neoprávněné výhody nezdanění příjmu (výnosových úroků z dluhopisů) fyzické osoby, kterou byl jako upisovatel dluhopisů jediný společník a jednatel žalobce, pan P. D.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

5. Žalobce předně shrnul, že dne 14. 12. emitoval listinné dluhopisy „D&D ELEKTROMONT 12/22“ znějící na řad se jmenovitou hodnotou ve výši 1 Kč, které byly vydány jako hromadné listiny ve jmenovité hodnotě 5 000 000 Kč nahrazující 5 000 000 jednotlivých dluhopisů v sérii 01, na dobu 10 let a s úrokovou sazbou ve výši 12 %. Emisní kurz tvoří jmenovitá hodnota dluhopisu a žalobce stanovil celkovou předpokládanou jmenovitou hodnotu emise na částku 150 000 000 Kč.
6. Stejněho dne emitoval listinné dluhopisy „D&D ELEKTROMONT 12/52“ znějící na řad se jmenovitou hodnotou ve výši 1 Kč, které byly vydány jako hromadné listiny ve jmenovité hodnotě 5 000 000 Kč nahrazující 5 000 000 jednotlivých dluhopisů v sérii 01, na dobu 40 let a s úrokovou sazbou ve výši 12 %. Emisní kurz tvoří jmenovitá hodnota dluhopisu a žalobce stanovil celkovou předpokládanou jmenovitou hodnotu emise na částku 250 000 000 Kč.
7. Žalobce dále sdělil, že na základě smluv o úpisu dluhopisů ze dne 20. 12. 2012 upsal pan P. D. z každé emise dluhopisy ve jmenovité hodnotě 5 000 000 Kč, celkem tedy 10 000 000 Kč. Žalobce následně uplatnil úroky z těchto dluhopisů ve výši 1 200 000 Kč jako náklady v rámci daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2013.
8. Žalobce namítl, že správce daně se snažil prokázat, že jediným účelem emise dluhopisů ze strany žalobce bylo snížení daňové povinnosti žalobce, avšak jak správce daně, tak

žalovaný ignorovali, že žalobce doplnil svá tvrzení v odvolání proti platebnímu výměru a k výzvě žalovaného v *seznámení se zjištěnými skutečnostmi* ze dne 13. 5. 2018. Žalobce doplnil vysvětlení ekonomického důvodu vydání dluhopisů a zároveň označil důkazy k prokázání svých tvrzení, nicméně správce daně ani žalovaný neprovedli navržené důkazy z důvodu jejich nadbytečnosti.

9. Žalobce přitom tvrdil, že v roce 2012 se zhoršovala celková hospodářská situace na trhu v České republice, protože byla hospodářská krize a tuto skutečnost považuje za notorietu. Žalobci proto hrozilo, že si nebude moct zajistit dostatek zakázek na trhu v České republice. Finanční orgány současně měly informace z podávaných daňových tvrzení o tom, že žalobce krize v následujících letech zasáhla a žalobce tuto skutečnost připomněl i v odvolání proti platebnímu výměru. Žalobce se proto rozhodl, že se pokusí o finanční stabilizaci svého podnikání zajištěním dlouhodobého zdroje pro provozní financování a ziskem zdrojů pro expanzi na zahraniční trhy do Polské republiky. K této expanzi však potřeboval finanční prostředky, které neměl k dispozici. Žalobce současně nezamýšlel získat prostředky pouze od pana P. D. ve výši 10 000 000 Kč, což má plynout z porovnání této částky s výší emise dluhopisů.
10. Podle žalobce nemělo smysl, aby žádal o získání finančních prostředků z běžného bankovního financování právě s ohledem na zhoršující se situaci na trhu a větší požadavky bank na zajištění pohledávek. Veškerý majetek žalobce byl přitom již použit na zajištění provozního financování, což žalobce doložil formou sdělení České spořitelny, a. s., ze dne 29. 5. 2019, ve svém vyjádření k *seznámení se zjištěnými skutečnostmi*.
11. Žalobce k tomu namítl, že v projednávané věci splnil své povinnosti dle § 92 odst. 3 daňového řádu a není jeho povinností prokazovat, že jeho jednání není zneužitím práva. Odkázal na § 92 odst. 5 písm. d) a f) daňového řádu a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 – 31, podle kterého „*důkazní břemeno ohledně skutečností svědčících o zneužití práva na straně daňového subjektu tíží správce daně*“. Žalovaný byl proto dle žalobce povinen prokázat, zda měl žalobce možnost získat finanční prostředky z úvěru od banky, avšak neprovedl žádné důkazy k prokázání svého závěru.
12. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že „[z] pohledu ekonomického účelu by bylo ekonomicky logické, aby finanční prostředky byly vráceny jednatelem či jinou spojenou osobou, neboť pohledávka a její splacení vůči těmto osobám nebylo omezeno, jak mylně uvádí odvolatel v odvolání“. Žalobce totiž prokázal, že velká část zápůjček spřízněným osobám byla podřízena jejich závazkům k financujícím bankám a tyto osoby tak nemohly splácet zápůjčky dříve, než splatí své závazky k financujícím bankám. Žalobce následně uvedl, že ani jediný společník žalobce, pan P. D., nemohl v krátké době zcela vrátit veškeré své půjčky a již v průběhu roku 2013 alespoň snížil svůj dluh o více než 30 mil. Kč. Vracené prostředky však nemohly pokrýt potřebu finančních prostředků spojenou zejména se zahraniční expanzí žalobce.
13. Upsání dluhopisů jednatelem žalobce mělo sloužit pouze k možnosti jednat s potenciálními investory a primárním účelem emise dluhopisů bylo zajištění dlouhodobého externího nebankovního financování od třetích subjektů. Podmínky tohoto financování dle žalobce odpovídaly tehdejší situaci na trhu, a pokud by je výrazně zhoršil, neměl by žádnou šanci dluhopisy umístit. Žalobce jednal s řadou potenciálních

investorů a některé z nich navrhl jako svědky v projednávané věci, oslovení potenciální upisovatelé však požadovali, aby alespoň z části upsal dluhopisy i pan P. D. jako jediný společník žalobce, který tak následně i učinil. Nesouhlasí proto se závěrem žalovaného, že důvodem emise dluhopisů bylo zneužití práva směřující ke snížení daňové povinnosti žalobce, protože v takovém případě by bylo logické využít mnohem větší část emise dluhopisů. Úroky z dluhopisů představovaly v roce 2013 pouze 0,427 % celkových nákladů žalobce a i v dalších letech měly marginální dopad.

14. Žalobce tedy namítl, že pokud by jeho výše uvedená tvrzení byla „*prokázána a objektivně vyhodnocena*“, nemohly by finanční orgány dospět k závěru, že se žalobce dopustil zjevného zneužití práva, protože zde neexistoval žádný jiný ekonomický smysl pro emisi dluhopisů. Žalobce poukázal také na skutečnost, že navrhl výslech svědků, kteří měli prokázat, že jim žalobce nabízel upsání dluhopisů a že jako podmínku pro upsání stanovili to, že se na upsání bude podílet i jediný společník žalobce. Tímto by dle žalobce byl prokázán zřejmý ekonomický důvod pro upsání části emise dluhopisů ze strany pana P. D. Žalobce proto uzavřel, že finanční orgány nedostály své povinnosti dle § 92 odst. 2 daňového řádu, protože neprovedly navržené důkazy k prokázání ekonomického důvodu upsání dluhopisů panem P. D. jako jediným společníkem žalobce. Vytýkanými vadami současně trpí nejen napadené rozhodnutí, ale i rozhodnutí správce daně.
15. Žalobce proto navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí společně s platebním výměrem zrušil a uložil žalovanému uhradit žalobci náhradu nákladů řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě a repliky žalobce

16. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě proti napadenému rozhodnutí předně shrnul dosavadní průběh řízení, žalobní námitky a vymezil předmět sporu. Žalovaný poznamenal, že námitky odpovídají námitkám obsaženým již v odvolání, se kterými se v plném rozsahu vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a odkázal proto i na odůvodnění napadeného rozhodnutí jako na součást vyjádření k žalobě.
17. Žalovaný se následně vyjádřil k námitce **neunesení důkazního břemene**. Uvedl, že čl. 2 odst. 4 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava české republiky, a čl. 2 odst. 3 usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, které stanoví, že „*[k]aždý (občan) může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá*“, nelze vykládat jako právo absolutní. Odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, dle kterého je zneužitím práva „*chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného; o chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; ze zásady lex specialis derogat generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem. Platí tedy, že pokud právní norma určité chování dovoluje a jiná (za předpokladu, že je ho ve výše uvedeném smyslu zneužíváno) je zakazuje, je takovéto chování ve skutečnosti nikoliv výkonem práva, ale protiprávním jednáním [...]*“. Žalovaný citoval další početná rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, která vymezují pojem *zneužití práva*, jeho povahu či funkce. Jde například o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 - 120, ve kterém soud vyložil institut zneužití práva jako právní princip, který „*[...] plní funkci [záchranné brzdy] pro případ, že konkrétní pravidla by při svém [doslovném] uplatnění vedla k rozporu s materiální*

spravedlností, neboť jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva (jeho smyslem a účelem). Zneužití práva je dle žalovaného definované jako navození situace, která nemá jiný hospodářský účel, než snížení či eliminaci daňové povinnosti, přičemž se opírá o jazykový výklad textu zákona, a to v rozporu se smyslem a účelem tohoto zákona.*

18. Žalovaný odkázal v podrobnostech na napadené rozhodnutí ohledně závěru, že dotčené operace měly za hlavní cíl zatížení žalobce úrokovými náklady a představovaly tak zneužití práva. Zároveň zdůraznil skutečnost, že žalobce uzavřel se svým jednatelem jako dlužníkem *Smlouvu o půjčce* ze dne 15. 5. 2007, o poskytnutí finančních prostředků až do výše 150 000 000 Kč s úrokem ve výši 2,1 % ročně a s termínem úplného splacení do dne 31. 12. 2012. Dodatkem ke smlouvě byl termín úplného splacení prodloužen do dne 31. 12. 2015 a částka navýšena na 250 000 000 Kč. Dlužná částka jednatele vůči žalobci činila ke konci předmětného zdaňovacího období 183 107 174,68 Kč a v roce 2012 nadto žalobce půjčil jednatelemu finanční částku ve výši 213 221 000 Kč. V účetnictví žalobce byla současně evidována další půjčka ve výši 125 955 Kč vůči spřízněné společnosti D+D Real, s.r.o., ve které byl jediným jednatelem a společníkem rovněž pan P. D. Žalovaný konstatoval, že jednatel si půjčil od žalobce v roce 2012 částku přes 56 000 000 Kč s úrokem 2,1 % p. a. a jednatel sám uhradil žalobci ve stejném roce částku 10 000 000 Kč za upsané dluhopisy s úrokem 12 % p. a. Dle zjištění správce daně se přitom v prosinci 2012 úroková sazba korunových úvěrů poskytnutých bankami pohybovala od 3,562 % do 4,114 % a byla tak o 7,886 % nižší, než úroková sazba upisovaných dluhopisů.
19. Žalovaný uvedl, že v projednávané věci není sporu o tom, že žalobce postupoval formálně v souladu se zákonem o dani z příjmu. Finanční orgány ověřily právní existenci dluhopisů a reálnou úhradu emisního kurzu, a ověřily, že uplatněný úrokový náklad byl uhrazen zápočtem s již existujícím dluhem. Nedošlo proto k porušení hmotněprávních podmínek pro uplatnění daňových výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmu. Sporné však je, zda emise dluhopisů měly ekonomický důvod, nebo zda je žalobce nastolil uměle s cílem získat daňové zvýhodnění. Za tímto účelem je dle žalovaného nutné zabývat se pozadím celého případu a posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací a jednotlivé okolnosti případu posuzovat ve vzájemných souvislostech.
20. Žalovaný konstatoval, že celkový sled jednání a s tím spojených okolností nemůže vést k jinému závěru, než že žalobce uskutečnil emise a upsání dluhopisů především za účelem zatížení nákladovými úroky, a to nejen v daném zdaňovacím období, ale i v následujících mnoha letech. Vydání korunových dluhopisu se dle žalovaného jeví jako nevýhodné, protože emise v takto nastavené transakci postrádala ekonomický smysl a účel. Žalobce současně nenaplnil ani nedoložil svůj záměr získat finanční prostředky na *podporu vstupu korporace na zahraniční trh* a žalovaný považuje za účelové i tvrzení o získání prostředku pro *provozní financování společnosti* v situaci, kdy o emisi rozhodoval jednatel, který jako jediný dluhopisy upsal. Neúčelnost spatřuje žalovaný v emisi dluhopisů i z toho důvodu, že na tvrzené účely mohl přispět jednatel vrácením půjčené finanční hotovosti bez zatížení nákladovými úroky. Námitku žalobce, že jednatel toho nebyl v krátké době schopen a že případné vrácené prostředky nemohly pokrýt zamýšlenou potřebu finančních prostředků, žalovaný považuje za účelové. Tvrzení, že se jednatel snažil o snížení půjček a v roce 2013 se jeho dluh snížil o více než 30 000 000 Kč, nemá v projednávané věci dle žalovaného žádnou relevanci. Stejně tak na jeho závěry nemůže

mít vliv argumentace žalobce, že „úroky z dluhopisů představovaly v r. 2013 0,427 % jeho celkových nákladů a i v dalších letech měly marginální dopad do jeho nákladů“.

21. Žalovaný shrnul, že nestandardní okolnosti vedoucí k získání daňové výhody lze spatřovat zejména v:
- a) upsání dluhopisů jediným jednatelem,
 - b) rozhodnutí jedné osoby o emisi dluhopisů a jejich následném upsání stejnou osobou,
 - c) nezdůvodnění ekonomického účelu a motivace emise dluhopisů,
 - d) úhradě dluhopisů upisovatelem z finančních prostředků půjčených od emitenta,
 - e) vydání dluhopisu v závěru roku 2012,
 - f) neprokázání existence faktické potřeby finančních prostředků v době emise,
 - g) nabízení dluhopisů neveřejnou nabídkou,
 - h) rozdílné výši úrokové sazby dluhopisů a úroků ve smlouvě o půjčce.
22. Jednání žalobce dle žalovaného spočívalo v hlavním úmyslu získat nelegitimní daňovou výhodu svým jednáním, a jednalo se o uměle vytvořenou transakci z důvodu propojenosti osob, přičemž tato transakce byla „nastavena“ osobou jednatele, který rozhodl jak o emisi korunových dluhopisů, tak o osobě upisovatele. Žalovaný k dané žalobní námitce uzavřel, že i když v daném případě došlo k naplnění formálních podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů (úroků z korunových dluhopisů) podle § 24 zákona o daních z příjmů, šlo o uměle vytvořené podmínky, které nerespektují skutečný smysl zákona. Hlavním účelem bylo získání daňové výhody zatížením žalobce úrokovými náklady, což představuje zneužití práva. Žalobce současně neprokával ekonomické důvody předmětných transakcí.
23. Žalovaný se vyjádřil rovněž k námitce **neprovedení svědeckých výpovědí** a shrnul s odkazem na četné nálezy Ústavního soudu, že součástí povinnosti rozhodnout o důkazních návrzích je i odůvodnění, proč a z jakých důvodů případně nebylo vyhověno návrhu účastníka. Zaprvé jde o argumenty, podle nichž tvrzená skutečnost nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Zadruhé, důkaz není schopný ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, protože ve vazbě na určité tvrzení o něm není schopný nic vypovědět. A zatřetí, důkaz je nadbytečný, protože tvrzení, k jehož ověření či vyvrácení je navrhován, již bylo v řízení ověřeno nebo vyvráceno.
24. Žalovaný uvedl, že není povinen provést všechny navržené důkazní prostředky a je oprávněn je samostatně posoudit a případně vyloučit ze svého rozhodování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012 - 39). Správce daně tedy neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, který navrhl daňový subjekt, jestliže je z okolností případů zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42).
25. Žalovaný setrval na svém názoru, že i bez výsledku navržených svědků z popsaných zjištění vyplývá, že upsání dluhopisů jednatelem a nastavení předmětných transakcí vykazuje znaky zneužití práva. Tento závěr by nemohli vyvrátit ani žalobcem navržené svědci, protože pokud by potvrdili, že jim žalobce nabízel korunové dluhopisy (a oni nepřistoupili k jejich nákupu), neměnilo by to nic na výsledku dané transakce. Pokud

tedy správce daně odmítl provést žalobcem navržené svědecké výpovědi, postupoval v souladu se zákonem a citovanou judikaturou.

26. Žalovaný shrnul, že trvá na svém názoru, že uskutečněné operace měly za hlavní cíl zatížení žalobce úrokovými náklady, a představovaly proto zneužití práva. Navrhl tedy, aby krajský soud žalobu zamítl s tím, že žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a zastoupení.

27. Žalobce na toto vyjádření reagoval replikou, ve které sdělil, že žalovaný se hlouběji nezabýval odůvodněním sporných úkonů žalobce. Žalovaný přitom opomenul, že žalobce ve svém vyjádření ze dne 29. 5. 2019 vymezil ekonomický důvod úpisu dluhopisů:

„[j]ednou ze základních podmínek investorů bylo, že vzhledem k tomu, že závazky z dluhopisů nebyly jakkoliv zajištěny, musí se minimálně ve stejné výši jako se budou ve společnosti angažovat tito potencionální investoři angažovat i P. D. jako jediný společník a jednatel a zároveň, zde byl požadavek, že se společnost zaváže nevyplatit dluhopisy takto upsané panem P. D. dříve, než splatí dluhopisy všech těchto investorů. Na tomto základě P. D. upsal a splatil 10.000.000 ks dluhopisů.“

28. Z napadeného rozhodnutí ale není zřejmé, zda žalovaný má za to, že i pokud by se dané tvrzení prokázalo, upsání dluhopisů panem P. D. by přesto nemělo jiný ekonomický důvod než snížení daňové povinnosti žalobce. Žalobce namítl, že pokud by tomu tak bylo, šlo by o nesmyslný závěr; pokud tomu tak ale není, měl žalovaný provést žalobcem navržené důkazy za účelem objasnění této skutečnosti. Žalovaný si dle žalobce zvolil jednu z možností výkladu úkonů učiněných žalobcem a není ochotný připustit možnost, že by existoval jiný možný výklad.

29. Žalobce se následně vyjádřil k otázce expanze na zahraniční trhy a sdělil, že nemůže předložit dokumentaci ohledně pokusu o vstup na zahraniční trhy, neboť jí nedisponuje. Bez získání volných finančních zdrojů nemělo smysl cokoli dalšího v této věci činit. Žalovaný nedal žalobci příležitost prokázat důvody emise dluhopisů, protože jím navržené důkazy neprovedl a označil je za nadbytečné. Přitom je zřejmé, že pokud by bylo spolehlivě zjištěno, že žalobce uvažoval o zahraniční expanzi, nabízel upsání dluhopisů i třetím osobám a že podmínkou části zájemců byl úpis části dluhopisů panem P. D., mělo by to zásadní vliv na naplnění podmínek, podle kterých lze spornou transakci hodnotit jako zneužití práva.

30. Žalovaný dle žalobce řádně nezdůvodnil, proč považuje navržené důkazní prostředky za nadbytečné a který z provedených důkazů považuje za natolik zásadní, že sám o osobě vylučuje pravdivost vysvětlení žalobce. Žalobce dále uvedl, že žalovaný nemohl odmítnout důkazní návrh, který směřuje k prokázání skutečnosti důležité pro posouzení ekonomického smyslu vydání dluhopisů a jejich upsání jednatelem žalobce.

31. Žalobce se závěrem vyjádřil k poznámce ohledně marginality sporné transakce. Ta má spočívat v tom, že pokud žalobce měl záměr zneužít práva nezákonným snížením daňové povinnosti, bylo by logické, aby jednatel žalobce upsal mnohem větší část emitovaných dluhopisů, kdy úroky z nich představovaly v roce 2013 0,427 % celkových nákladů žalobce. Nízký objem upsaných dluhopisů dle žalobce naopak nepřímou přisvědčuje verzi, že jednatel upsal dluhopisy v zájmu prokázání, že je ochotný nést riziko z jejich emise a chce motivovat další zájemce, kteří tímto svým zájem přímo podmiňovali.

IV. Posouzení věci krajským soudem

32. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobu shledal nedůvodnou.
33. Jádrem sporu je v této věci otázka, zda se žalobce dopustil zneužití práva tím, že si v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2013 až 31. 12. 2013 zahrnul nákladové úroky z dluhopisů do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Podle žalovaného žalobce sice formálně naplnil podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů, nicméně s ohledem na skutkové okolnosti případu finanční orgány posoudily uplatnění těchto nákladů nikoliv jako výkon práva, nýbrž jako jeho zneužití. Uvedené náklady finanční orgány považovaly za součást uměle vytvořené situace, která umožnila žalobci získat výhodu v podobě nižšího základu daně a nižší daňové povinnosti a panu P. D., jednatelem žalobce a vlastníkem dluhopisů, získat majetkový prospěch v podobě nezdaněných příjmů z úroků z dluhopisů. Z toho důvodu byl žalobci zvýšen základ daně o 228 000 Kč, neboť jako finanční orgány neuznaly náklady na úroky z dluhopisů v roce 2013 jako daňově uznatelné. Žalobci současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 45 600 Kč.

K námitce neunesení důkazního břemene

34. Žalobce zejména namítl, že splnil své povinnosti dle § 92 odst. 3 daňového řádu a není povinen prokazovat, že jeho jednání není zneužitím práva. Odkázal k tomu na § 92 odst. 5 písm. d) a f) téhož zákona a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 – 31, podle něhož „*důkazní břemeno ohledně skutečností svědčících o zneužití práva na straně daňového subjektu tíží správce daně*“. Žalovaný však své závěry neprokázal a neprovedl za tímto účelem žádný důkaz.
35. V té souvislosti žalobce shrnul okolnosti, které jej vedly k emisi korunových dluhopisů, za účelem zdůvodnění jejich ekonomického opodstatnění v daném období. Stejně skutečnosti žalobce uvedl již v odvolání proti platebnímu výměru a ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 29. 5. 2019, č. j. X. Krajský soud tyto skutečnosti pro přehlednost stručně shrnuje na tomto místě, v podrobnostech však odkazuje na body 6 až 15 odůvodnění rozsudku. Žalobce tedy namítl, že v roce 2012 se zhoršovala hospodářská situace, hrozilo, že nebude schopen zajistit si dostatek zakázek na trhu v České republice a rozhodl se proto, že se pokusí o finanční stabilizaci podnikání zajištěním dlouhodobého zdroje pro provozní financování a ziskem zdrojů pro expanzi na zahraniční trhy. Nemohl žádat o získání finančních prostředků z běžného bankovního financování právě s ohledem na zhoršující se situaci na trhu a velké požadavky bank na zajištění pohledávek. Žalobce totiž již použil veškerý majetek na zajištění svého provozního financování. Nemohl ani žádat vrácení finančních prostředků ze zápůjček spřízněným osobám, protože ty byly podřízeny jejich závazkům k financujícím bankám, a tyto osoby je proto nemohly splácet dříve, než splatí své závazky k financujícím bankám. Jednatel žalobce také nemohl v krátké době vrátit všechny své půjčky, přičemž v průběhu roku 2013 alespoň snížil svůj dluh o 30 mil. Kč. Upsání dluhopisů jednatelem žalobce přitom mělo sloužit pouze k možnosti jednání s dalšími potenciálními investory, protože žalobce jednal s řadou potenciálních investorů,

avšak někteří z nich požadovali, aby se na upsání dluhopisů podílel i jednatel žalobce, který tak následně i učinil. Tyto potenciální investory žalobce navrhl rovněž jako svědky, kteří by v případě jejich výsledku prokázali, že jim žalobce nabízel upsání dluhopisů. Tímto by současně osvědčili ekonomický důvod pro upsání části emise dluhopisů jednatelem žalobce.

36. Krajský soud konstatuje, že pojem korunový dluhopis je používán v praxi pro dluhopis, který byl emitován v takové jmenovité hodnotě, aby po zaokrouhlení základu daně a daně činila srážková daň 0 Kč podle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012, a podle čl. IV. bod 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb.
37. Pojem zneužití práva je vymezený zejména rozhodovací činností soudů. Nejvyšší správní soud jej definoval v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, 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 přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena 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.“*
38. Na tyto závěry dále navázal v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, dle kterého „[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 [...] 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“.

39. Zmínit lze i rozsudek Soudního dvora EU ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, ve kterém se soud vyslovil k výkladu zásady zákazu zneužívání práva. V tomto rozsudku mimo jiné 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“. Soudní dvůr EU přejal do svého rozsudku stanovisko generálního advokáta, který s odkazem na rozsudek ve věci Emsland Stärke uvedl, 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). [...] 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)“. Citace pochází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 68, zvýraznění provedl krajský soud.

40. Krajský soud k uvedenému dodává, že důkazní břemeno ohledně skutečností svědčících o zneužití práva na straně daňového subjektu tíží správce daně. Na tomto závěru se ostatně shodl jak žalobce, který tuto skutečnost namítl v žalobě s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 - 31, tak žalovaný, který na tuto svou povinnost poukazuje přímo v napadeném rozhodnutí. Soud proto posuzoval, zda finanční orgány dostatečně prokázaly naplnění znaků zneužití práva. Dospěl přitom k závěru, že své důkazní břemeno unesly.

41. Správce daně z předloženého účetnictví zjistil, že žalobce zaúčtoval a uplatnil v daňově uznatelných nákladech dne 14. 12. 2013 na účet 562 003 – „Úroky“ dle interního dokladu č. 68 částku v celkové výši 1 200 000 Kč. Jednalo se o zaúčtování úroků souvisejících s vydáním dluhopisů označených *Emise 12/22* ve výši 600 000 Kč a *Emise 12/52* ve výši 600 000 Kč. Žalobce předložil ke kontrole a doložení výše zaúčtovaných nákladových úroků:

Emisní podmínky k emisi dluhopisů, jejímž obsahem bylo emitování listinných dluhopisů společností D&D ELEKTROMONT 12/22 znějící na řad, datum emise dne 14. 12. 2012, jmenovitá hodnota dluhopisu ve výši 1 Kč. Dluhopisy byly vydány jako hromadné listiny ve jmenovité hodnotě 5 000 000 Kč nahrazující každá 5 000 000 ks

jednotlivých dluhopisů v sérii 01, vydány na dobu 10 let (jmenovitá hodnota dluhopisu byla splatná do dne 14. 12. 2022), s úrokovou sazbou ve výši 12 %, emisním kurzem byla jmenovitá hodnota dluhopisu. Celková předpokládaná jmenovitá hodnota emise byla stanovena na částku 150 000 000 Kč (dále jen „**emise 12/22**“).

Emisní podmínky k emisi dluhopisů, jejímž obsahem bylo emitování listinných dluhopisů společností D&D ELEKTROMONT 12/52 znějící taktéž na řad, datum emise dne 14. 12. 2012, jmenovitá hodnota dluhopisu ve výši 1 Kč. Dluhopisy byly vydány jako hromadné listiny ve jmenovité hodnotě 5 000 000 Kč nahrazující každá 5 000 000 ks jednotlivých dluhopisů v sérii 01, vydány na dobu 40 let (jmenovitá hodnota dluhopisu byla splatná do dne 14. 12. 2052), s úrokovou sazbou ve výši 12 %, emisním kurzem byla jmenovitá hodnota dluhopisu. Celková předpokládaná jmenovitá hodnota byla stanovena na částku 250 000 000 Kč (dále jen „**emise 12/52**“).

42. Žalobce tedy emitoval dne 14. 12. 2012 ve dvou emisích dluhopisy na provozní financování společnosti (emise 12/22) a na podporu vstupu korporace na zahraniční trhy (emise 12/52). Jediným upisovatelem dluhopisů byl jednatel a jediný společník žalobce, P. D., a to na základě dvou smluv o upsání dluhopisů ze dne 20. 12. 2012, s účelem upsání dluhopisů emitentem upisovateli, kdy emisní kurz upsaných dluhopisů byl sjednán na částku 5 000 000 Kč za každý z upsaných dluhopisů, celkově ve výši 10 000 000 Kč. Žalobce předložil s uvedenými smlouvami o upsání dluhopisů i dva předávací protokoly ze dne 20. 12. 2012, které obsahovaly předání dluhopisů. Emisní kurz byl uhrazen dne 20. 12. 2012 na bankovní účet daňového subjektu v celkové výši 10 000 000 Kč. Úroky ve výši 1 200 000 Kč pak byly uhrazeny zápočtem proti půjčce jednatele pana D.
43. Správce daně dále zjistil z předložených dokladů, že žalobce uzavřel s jednatelem P. D. *Smlouvu o půjčce ze dne 15. 5. 2007* o poskytnutí finančních prostředků až do výše 150 000 000 Kč, s úrokem ve výši 2,1 % p. a., s termínem úplného splacení půjčky do dne 31. 12. 2012. Dodatkem č. 2 ze dne 20. 8. 2011 byl termín úplného splacení půjčky prodloužen do dne 31. 12. 2015 a částka finanční půjčky navýšena na částku 250 000 000 Kč. Konečný stav půjčky, tj. dlužná částka jednatele P. D. vůči žalobci, činil ke konci kontrolovaného zdaňovacího období 2013 částku 183 107 174,68 Kč. Současně z Výroční zprávy za rok 2012 vyplynulo, že v roce 2012 žalobce půjčil jednatele finanční částku ve výši 56 148 397 Kč, což byla více jak pětinasobně vyšší částka, než získal emisí korunových dluhopisů. Zůstatek půjčky vůči jednatele byl ke dni 31. 12. 2012 evidován ve výši 213 221 000 Kč.
44. Žalobce evidoval v účetnictví i další půjčku vůči spřízněné společnosti *D+D Real, s.r.o.*, v níž byl jediným jednatelem a společníkem rovněž P. D., a to ve výši 125 955 000 Kč. Společník a jednatel v jedné osobě si tak na jedné straně půjčil v roce 2012 od žalobce částku vyšší jak 56 mil. Kč za úrok 2,1 % p. a., na straně druhé uhradil žalobci 10 mil. Kč za upsané dluhopisy s úrokovou sazbou 12 % p. a.
45. Správce daně seznámil žalobce dne 9. 4. 2018 s *výsledkem kontrolního zjištění*, ve kterém dospěl mimo jiné k závěru, že žalobce uskutečnil emisi a následné upsání dluhopisů za účelem získání neoprávněné výhody nezdaněného příjmu fyzické osoby, jednatele a jediného společníka žalobce, a současně k vytvoření umělého zadlužení žalobce za účelem snížení jeho daňové povinnosti. Svůj závěr správce daně opřel o skutečnost, že v případě potřeby finančních prostředků by bylo racionálním řešením požádat dlužníky *D+D real, s.r.o.*, a jednatele P. D. o vrácení půjček. Žalobce přitom půjčil v průběhu roku 2012 jednatele částku 74 148 397 Kč, což je sedminásobně vyšší

částka než žalobce získal prodejem dluhopisů. Správce daně shledal, že tento postup se jeví jako iracionální a že tvrzení žalobce o jeho finanční situaci a potřebě finančních prostředků pro dlouhodobé financování je nepravdivé. Správce daně dále považoval sazbu úroku 12 % za neobvykle vysokou, a to zejména v porovnání s úrokovou sazbou korunových úvěrů poskytnutých bankami rezidentům České republiky dle statistiky ČNB, která se pohybovala v daném období mezi 3,562 % až 4,114 %. Poukázal rovněž na skutečnost, že ve stejném roce žalobce poskytl svému jednateli finanční prostředky ve výši 34 726 000 Kč s úrokovou sazbou 2,1 %, což se jeví nedůvodným a účelovým.

46. Žalobce ve svém *vyjádření k výsledku kontrolního zjištění* ze dne 30. 8. 2018 rozporoval tvrzení správce daně o neobvykle vysoké úrokové sazbě. Uvedl také, že byly naplněny podmínky dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a připomněl své obavy z budoucího vývoje v důsledku ekonomické krize. Namítl rovněž, že se správce daně nezabýval tím, komu žalobce předložil emisní podmínky, a přesto tvrdí, že emise byla uskutečněna za účelem získání neoprávněné výhody nezdaněného příjmu fyzické osoby a současně k vytvoření umělého zadlužení žalobce za účelem snížení jeho daňové povinnosti. Žádný právní předpis přitom neupravoval podmínky emise korunových dluhopisů a nezakazoval jejich emisi a mohl si je zakoupit i společník nebo akcionář.
47. Správce daně předložil žalobci vyhodnocení jeho *vyjádření k výsledku kontrolního zjištění* při ústním jednání dne 22. 5. 2018. Uzavřel, že v daném případě došlo k formálnímu naplnění skutkové podstaty pro získání daňové výhody, byly formálně naplněny podmínky stanovené v zákoně o daních z příjmů, ale z pohledu realizace běžných obchodních činností byly žalobcem tyto podmínky jenom uměle vytvořené. Správce daně považoval za hlavní účel předmětné emise a následného upsání dluhopisů v roce 2012 snížení daňové povinnosti žalobce formou nákladových úroků ve výši 1 200 000,- Kč z emitovaných dluhopisů a současně na druhé straně získání neoprávněné výhody nezdanění příjmu fyzické osoby, jediného společníka a jednatele, v podobě výnosových úroků z dluhopisů dle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Z těchto důvodů správce daně zvýšil základ daně o úroky z korunových dluhopisů ve výši 1 200 000 Kč s odůvodněním, že náklad je vynaložen v rozporu s účelem § 24 zákona o daních z příjmů, podle kterého je možné zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový subjekt vůbec nezískal či ani neměl možnost získat, případně udržet si zdanitelné příjmy, a považoval předmětnou transakci za zneužití práva.
48. Žalovaný potvrdil přdestřený závěr správce daně a uvedl, že žalobce uskutečnil emisi a následné upsání dluhopisů především za účelem jeho zatížení nákladovými úroky, a to nejen v kontrolovaném roce 2013, ale i v následujících mnoha letech, tj. došlo k vytvoření umělého zadlužení za účelem snížení jeho daňové povinnosti. V důsledku takto nastavené transakce došlo k neoprávněnému užití § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť se nejednalo v případě zaúčtovaných nákladových úroků o náklad související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Žalovaný rovněž obdobně poukázal, že došlo k získání neoprávněné výhody nezdaněného příjmu fyzické osoby, tedy jediného společníka a jednatele žalobce, a to v podobě výnosových úroků z dluhopisů dle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ačkoliv tato skutečnost nebyla předmětem daňové kontroly. Žalovaný tedy konstatoval, že jednání žalobce nemělo jiný jasný ekonomicky odůvodněný smysl a náklady nelze uznat za daňově účinný náklad.

49. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také shrnul okolnosti, které považoval za nestandardní, a které tak naplnily objektivní a subjektivní kritéria zneužití práva. Jde o následující skutečnosti:

- a) *upsání dluhopisů jediným jednatelem,*
- b) *rozhodnutí jedné osoby o emisi dluhopisů a následném upsání tou stejnou osobou, tj. transakce mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (emitent a vlastník jsou spojené osoby),*
- c) *nezdůvodnění ekonomického účelu a motivace emise dluhopisů,*
- d) *úhrada dluhopisů upisovatelem z finančních prostředků půjčených od samotného emitenta, tj. získání finančních prostředků na nákup dluhopisů upisovatele formou půjčky od emitenta,*
- e) *vydání dluhopisu v závěru roku 2012,*
- f) *neprokázání existence faktické potřeby finančních prostředků v době emise,*
- g) *nabízení dluhopisů neveřejnou nabídkou (žalobce neuvažoval o možnosti umístit dluhopisy na volný trh a tím umožnit třetím nezávislým osobám půjčit žalobci finanční prostředky na jeho „rozvoj“ za příznivý úrok),*
- h) *markantní rozdílnost výše úrokové sazby dluhopisů ve vazbě na sjednanou výši úroků ve smlouvě o půjčce jednatelem P. D.*

50. Na základě takto zjištěného skutkového stavu soud dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný a správce daně, tedy že nelze uznat nákladové úroky z emitovaných dluhopisů za náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože emise korunových dluhopisů do konce roku 2012 s nezdaněnými příjmy v podobě úroků a uplatnění nákladových úroků nejsou samy o sobě v rozporu se zákonem, v projednávané věci lze z výše shrnutých okolností celé transakce dovodit, že postup žalobce představoval zneužití práva. Nelze mu proto poskytnout právní ochranu, ve smyslu shora citované judikatury.

51. Zákon o daních z příjmů stanoví v § 24 odst. 1, že „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“ Smyslem a účelem tohoto ustanovení však není umožnit daňovým subjektům uplatňovat jakékoliv výdaje, na což poukázal i Ústavní soud v nálezu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000. Konstatoval, že „[...] podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje.“ Rovněž je nezbytné poznamenat s odkazem na již výše citovaný rozsudek Soudního dvora EU ve věci Halifax, že pokud je hlavním účelem transakce získání daňového zvýhodnění, nevylučuje to, aby transakce měla i jiné účely. Hlavní účel nicméně tyto jiné účely zastiňuje a výrazně umenšuje jejich význam.

52. Krajský soud k tomu podotýká, že finanční orgány v projednávané věci splnily svou povinnost prokázat, že se žalobce svým jednáním dopustil zneužití práva, prokázaly tedy

naplnění objektivního i subjektivního kritéria. Získání daňového zvýhodnění bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona o daních z příjmů a žalovaný i správce daně neshledali v předmětných transakcích racionální ekonomický důvod (*objektivní kritérium*). Žalobce se sice pokoušel ospravedlnit svůj postup důvody vymezenými zejména v bodě 40 odůvodnění rozsudku, jeho tvrzení nicméně nebyla schopná vyvrátit závěry finančních orgánů. Žalobce je ničím nepodložil, a tak zůstaly v rovině pouhého tvrzení. Žalovaný a správce daně naproti tomu přezkoumatelným způsobem sdělili své pochybnosti o provedených transakcích, shrnuli východiska pro aplikaci konceptu zneužití práva a popsali ty okolnosti, které je vedly k závěru o daňové neuznatelnosti nákladových úroků z dluhopisů. Tímto postupem současně zdůraznili propojení smluvních stran sporných transakcí, tedy žalobce na straně jedné, zastoupeného svým jednatelem a zároveň jediným společníkem, panem P. D., a právě jednatele jako druhé smluvní strany v podobě upisovatele dluhopisů. Provázanost uvedených osob tak umožnila jednání, které vedlo k nezdanění příjmů fyzické osoby a k umělému zadlužení žalobce za účelem snížení jeho daňového zatížení (*subjektivní kritérium*).

53. Lze proto uzavřít, že ačkoliv žalobce formálně splnil podmínky pro získání daňové výhody dle zákona o daních z příjmů, z celkového obsahu a sledu jednotlivých kroků žalobce, které soud popsal v předchozích bodech odůvodnění a zároveň žalovaný i správce daně ve svých rozhodnutích, plyne, že tyto podmínky byly pouze uměle vytvořené.

K námitce neprovedení výsledku svědků

54. Žalobce rovněž namítl, že správce daně a žalovaný ignorovali vysvětlení ekonomického důvodu emise dluhopisů a navrhl za účelem prokázání svých tvrzení výsledk svědků. Tito svědci měli prokázat, že jim žalobce nabízel upsání dluhopisů a že stanovili jako podmínku pro upsání, že se na upsání bude podílet i jednatel a jediný společník žalobce, pan P. D. Správce daně i žalovaný nicméně navržené důkazy neprovedli s poukazem na jejich nadbytečnost.
55. Žalobce navrhl výsledk svědků v odvolání proti platebnímu výměru, za účelem potvrzení a objasnění nabídky dluhopisů. Tento návrh žalobce rozšířil v doplnění odvolání ze dne 16. 7. 2018 o další dva svědky. Uvedený návrh současně zopakoval ve svém vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 29. 5. 2019. Žalovaný neprovedl navržený důkaz, protože jej považoval za nadbytečný. Podle žalovaného nemohl potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti, neboť i bez výsledku navržených svědků vyplývá z množství konkrétních zjištění, že upsání dluhopisů jednatelem žalobce nemělo žádné ekonomické opodstatnění a že šetřené transakce jsou v rozporu se smyslem a účelem práva a vykazuje tak znaky zneužití práva.
56. Krajský soud posoudil i tuto námitku jako nedůvodnou a ztotožnil se s hodnocením žalovaného. Tento závěr soud učinil zejména s ohledem na předchozí část odůvodnění rozsudku, ve které vyložil, že žalovaný a správce daně unesli důkazní břemeno stran prokázání, že žalobce jednal v rozporu se zásadou zákazu zneužití práva. V takové situaci žalovaný nebyl povinen vyslechnout navržené svědky, protože ti by již nebyli schopni vypovědět takové skutečnosti, které by mohly zvrátit závěr finančních orgánů. K tomu je možné odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2020, č. j. 4 As 372/2019 - 42, ve kterém soud uvedl, že „[o]dmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být

dokazována v dosavadním řízení, bez důvodných pochybností postavena najisto“. Jak totiž podotkl i žalovaný, pokud by svědci sdělili, že jim bylo upsání nabízeno a že jej podmiňovali tím, že dluhopisy upíše i jednatel žalobce, nemůže to změnit skutečnost, že dluhopisy upsal pouze sám jednatel žalobce jako jeho jediný společník, a za spolupůsobení okolností, které žalovaný shrnul v bodu 55 napadeného rozhodnutí. Tito svědci současně nemohli sdělit nic, co by odůvodnilo ekonomický smysl provedené transakce například pro účely namítané zahraniční expanze žalobce, protože k tomu z povahy věci nemohou disponovat potřebnými znalostmi.

V. Závěr a náklady řízení

57. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
58. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

Hradec Králové 27. září 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.

předsedkyně senátu