



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **VODASERVIS s.r.o.**, IČ 26277841
sídlem Jamská 2362/53, Žďár nad Sázavou
zastoupen advokátem Mgr. et Bc. Lubošem Klimentem
sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2020, č. j. 18110/20/5200-10421-711811

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadá v záhlaví uvedené rozhodnutí žalovaného, které bylo vydáno v návaznosti na odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 9. 2018 na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016.
2. Za každé zdaňovací období byla žalobci doměřena daň ve výši 176 472 Kč a současně stanoveno penále ve výši 35 294 Kč. K doměření daně došlo z důvodu konstatovaného zneužití práva, k němuž mělo dojít účelovou emisí a následným úpisem tzv., korunových dluhopisů, jejichž stěžejním důvodem bylo získání daňové výhody, tj. nesražení daně z úrokových příjmů z dluhopisů.
3. Dodatečné platební výměry byly žalovaným potvrzeny a odvolání byla zamítnuta.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce rekapituloval obsah napadeného rozhodnutí a namítl, že závěry v něm uvedené jsou vystavěné na nesprávném skutkovém zhodnocení celé věci, přičemž takovéto zhodnocení tendenčně naplňuje objektivní znaky testu zneužití práva. Při správném skutkovém zhodnocení věci, ve světle ekonomických potřeb žalobce a nutné péči řádného hospodáře, je evidentní, že primárním účelem úpis dluhopisů nebyla pouhá touha po snížení daně, nýbrž zajištění chodu společnosti do následujících let.
5. Žalobce dále poukázal na své podání ze dne 29. 4. 2018 adresované správci daně a označené jako „Reakce na Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění 26. 3. 2018“ (dále jen „reakce na VKZ“). Toto podání a tedy informace a důkazní prostředky v něm uvedené nebyly v rámci celého daňového řízení reflektovány a hodnoceny. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné a jako takové nemůže obstát.
6. Žalobce v rámci žaloby uvedl základní argumenty, jež byly vyjádřeny v reakci na VKZ, neboť s nimi nebylo v napadeném rozhodnutí operováno a správce daně se k nim nevyjádřil.
7. K existenci výplat finančních prostředků před nákupem dluhopisů od spojených osob žalobce uvedl, že od roku 2008 vešla u žalobce v platnost interní směrnice, která zavádí možnost společníka společnosti, který je zároveň zaměstnancem, vypláti vyšší odměny ve formě mzdových nákladů, pokud přidaná hodnota společnosti vzroste nad 8,5 mil Kč. Stanovené přidané hodnoty společnost dosáhla až v letech 2011 a 2012, proto byly odměny standardně společníkům – zaměstnancům vyplaceny. V polovině roku 2012 se změnil společník žalobce Ing. M. T. Původní společník – Ing. J. T., poskytl na začátku roku 2012 společnosti bezúročnou půjčku ve výši 2,72 mil Kč. Na podzim roku 2012 však původní společník požádal žalobce o změnu formy financování z bezúročné půjčky na formu investice. Žalobce tedy musel řešit nastalou situaci. Díky vydání dluhopisů se podařilo provést v podstatě převedení této bezúročné půjčky a udržet finance k dispozici žalobce. Převody mezi účty společníků a společnosti tak byly prováděny na základě jasných důvodů a dle předem dohodnutých pravidel stanovených ještě před tím, než se začalo uvažovat o financování společnosti pomocí dluhopisů. Stav pohledávek z obchodního styku žalobce byl k 31. 12. 2019 – 9,9 mil Kč, oproti závazkům z obchodního styku 2,6 mil Kč. Rozdíl byl tedy 7,3 mil Kč. Je tedy evidentní, že žalobce potřeboval poměrně velké množství i

provozních peněz na přefinancování realizovaných zakázek, protože finance za zrealizované akce dobíhají se zpožděním. Je chybný závěr správce daně, že žalobce tyto finance (i například ve formě dluhopisů) nepotřeboval. Žalobce si vydáním dluhopisů vybudoval rezervu na bankovním účtu, která byla použita na úhradu provozních nákladů.

8. K záměrům použití finančních prostředků žalobce uvedl, že tyto se měnily v průběhu následujících let dle aktuálních potřeb žalobce a na vydání dluhopisů nelze nahlížet zpětně se znalostí všech okolností, které nebyly v době vydání dluhopisů žalobci známy. Primárním důvodem vydání dluhopisů bylo vytvoření finančního polštáře k plynulému fungování společnosti a na firemní rozvoj. Správce daně si tendenčně vybral ke zhodnocení aktivní potřeby finančních prostředků rok 2013, kdy za roky 2012, 2013 a 2014 bylo na běžném účtu a v pokladně 5,7 mil Kč, přestože bylo správcem daně známo, že v ostatních letech bylo na účtech pouze okolo 3,9 mil Kč. Z pohledu žalobce a oboru, v jakém podniká, není taková suma volných finančních prostředků vysoká. V roce 2012 také došlo ke zhoršení úroků na účtech u bankovní instituce na 4,49%. Žalobci bylo zřejmé, že další finance bez větších záruk nebude schopen čerpat. Žalobce proto získal finanční prostředky jinou cestou než formou bankovního úvěru a tyto prostředky využil na vybudování dalších nemovitostí, jež mohou figurovat jako zástava na další, řádné bankovní úvěry. Na základě vydání dluhopisů začal žalobce zajišťovat podklady pro možnost přístavby jím vlastněných nemovitostí. V roce 2013 byl žalobci předložen hotový projekt přístavby. Dle projektové dokumentace představoval rozpočet na zděnou přístavbu částku ve výši 3,4 mil Kč a na přístavbu – skladovací halu částku ve výši 1,7-1,8 mil Kč. Výstavba druhé části skladovací haly byla zahájena v roce 2014 a zrealizována v celkové hodnotě 1,4 mil Kč. Oproti rozpočtu se tedy podařilo uspořit.
9. K argumentaci časového odstupu mezi upsáním dluhopisů a realizací investic žalobce uvedl, že časový odstup od plánu po realizaci záměru je zcela v běžných časových mezích. V okamžiku vydání dluhopisů žalobce zvažoval následující legitimní záměry a potřeby: stavba nové části společnosti (nemovitosti) za 5 mil Kč, nákup vrtné soupravy za 2 mil Kč, nákup konkurenční společnosti za 3 mil Kč (tj. celkem investice za 10 mil Kč). Neboť byly tyto plány cílené do budoucna, situace donutila žalobce tyto upravit. Ať už se jedná o nerealizaci odkupu konkurenční společnosti nebo ekonomické zhodnocení neefektivity nákupu drahé technologie. Skutečně vynaložené finanční prostředky získané z úpisu dluhopisů jsou následující: přefinancování zakázek ve výši 2,9 mil Kč, stavba nové části společnosti 2014-2015 za 1,7 mil Kč, nákup nových strojů a zařízení 2013 za 0,8 Kč a nákup jiné společnosti (NOVANYL s.r.o.) v roce 2018 za 4,6 mil Kč (tj. investice za 10 mil Kč).
10. K nákupu cizích dluhopisů žalobce uvedl, že v roce 2013 se naskytl možnost zakoupit dluhopisy jiné společnosti za výnosový úrok 8%. Jednalo se o investici ve výši 1 mil Kč. Díky této transakci žalobce použil část v danou chvíli nevyužitých finančních prostředků (které měly být investovány do jiných projektů, ale nakonec nebyly), čímž dosáhl snížení nákladů na úroky z vlastních dluhopisů.
11. Dále žalobce namítl, že s ohledem na ustálenou judikaturu, tak jak je prezentována v napadeném rozhodnutí je evidentní, že postup žalobce nemůže být kvalifikován jako zneužití práva, neboť nenaplnuje objektivní složku testu. Dluhopisy nebyly vydány pouze za účelem daňové optimalizace. Chování žalobce mělo hospodářské odůvodnění a prodej dluhopisů přinesl žalobci finanční prostředky nutné pro jeho růst a stabilitu. Výnosy z podnikání byly řádně daněny a odvedeny státu. Žalobce uvedl výpis projektů zadaných v letech 2013 – 2014 a realizovaných v letech 2014 až 2017. Žalovaný nepoměřoval, že jiné

účely dané transakce jsou významnější než účel daňového zvýhodnění, čímž krátil práva žalobce a způsobil nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Snížení daňové povinnosti nelze klást žalobci k tíži. Na veškeré jednání žalobce je nutno nahlížet ve světle poznatků a judikatorní praxe v době vydávání dluhopisů, nikoliv zpětně, kdy žalobce nemohl mít legitimní očekávání, zda litera zákona nebude posléze soudně upravena. Žalobce byl v dobré víře, že zákon tak jak byl platný v době vydání dluhopisů, byl řádný, respektující ochranu právní jistoty a předvídatelnosti. Žalobce byl v dobré víře z důvodu existence státních dluhopisů stejného charakteru, kterým je i nadále přiznávána legitimita.

12. Žalobce připomněl zásadu *in dubio mitius*, podle které v případě, že právo umožňuje dvojí výklad, by měly státní orgány v oblasti práva veřejného, a tedy i daňového, postupovat v případě pochybností mírněji ve prospěch daňového subjektu, a to ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (viz např. náleží Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 666/02).

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

13. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu.
14. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného nadále setrval na své žalobní argumentaci.

IV. Posouzení věci krajským soudem

15. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
16. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

IV. 1 K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

17. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti, soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí žalovaného způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex officio*) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného zrušeno dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí těmito vadami

netrpí, je srozumitelné a je z něj zřejmé, proč žalovaný nepřisvědčil odvolacím námitkám žalobce a rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

18. Není pravdou, že orgány finanční správy nevzaly v potaz žalobcovu reakci na VKZ. Správce daně se touto reakcí (zaevidovanou pod č. j. 970865/18 dne 30. 4. 2018) zabýval, což je zřejmé ze zprávy o daňové kontrole č. 1508657/18 projednané dne 19. 9. 2018 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) [viz str. 10 (poslední odstavec) a násl.]. Správci daně současně nelze vytýkat, že nereagoval na každý jednotlivý argument žalobce obsažený v reakci VKZ. Správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí, což jako ústavně konformní aproboval i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08. Tak tomu bylo i v daném případě. Správce daně srozumitelně posoudil a odůvodnil, proč chování žalobce naplňuje znaky zneužití práva. Pro úplnost krajský soud dodává, že napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry (resp. zpráva o daňové kontrole) tvoří jeden celek. Jestliže tedy žalovaný (na rozdíl od správce daně) žalobcovu reakci na VKZ ve svém rozhodnutí podrobněji nerefletoval, neznamená to, že ji orgány finanční správy nevzaly v potaz.
19. Ve vztahu k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí způsobené tím, že žalovaný nepoměroval, že jiné účely dané transakce jsou významnější než účel daňového zvýhodnění, soud uvádí, že žalobce zaměňuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s nesprávným posouzením ze strany žalovaného. Jak je uvedeno výše, vady, které by způsobovaly nepřezkoumatelnost rozhodnutí, v projednávané věci nebyly zjištěny a krajskému soudu nic nebrání v tom, aby správnost úvah žalovaného věcně posoudil.

VI. 2 K naplnění podmínek aplikace zákazu zneužití práva

20. Zákaz zneužití práva je obecný právní princip vlastní právnímu řádu jako celku. Plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že právní pravidla by při svém doslovném uplatnění v konkrétním případě vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy. Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, či zákaz obcházení zákona (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2016, č. j. 8 Afs 34/2015 – 71).
21. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, zneužitím práva je situace, kdy někdo vykonává 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. Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.
22. Závěry uvedeného rozhodnutí byly potvrzeny i Ústavním soudem v usnesení ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III ÚS 374/06, ze kterého vyplývá mj. „jednání stěžovatele, který (spolu s ostatními rodinnými příslušníky) „využíval (či spíše zneužíval)“ sdružení k financování „různých aktivit svých dětí prostřednictvím poskytnutých darů“, jejichž hodnotu si odečetl od

svého daňového základu, proto označil za "hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů"; "rozumnému uspořádání společenských vztahů by naopak odpovídalo, pokud by stěžovatel takové aktivity hradil svým dětem přímo". Je podle kasačního soudu absurdní, jestliže rodič, který založil spolek, jehož členy jsou jeho děti, mu poskytuje dary, jejichž hodnotu si odečítá od základu daně, a prostřednictvím kterého následně financuje vzdělávací aktivity a aktivity volného času svých dětí, "na tom bude lépe" (z hlediska jeho daňové povinnosti), než rodič, který tak neučiní; takový přístup nejenže není v souladu s principem rozumného uspořádání společenských vztahů, nýbrž zakládá podle soudu též "ničím neodůvodněnou nerovnost mezi oběma vymezenými skupinami rodičů".

23. K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“), který zavedl tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití (unijního) práva (srov. rozsudek ze dne 14. 12. 2000 ve věci C-110/99, *Emsland-Stärke*). O definici zneužití práva uvedenou v rozsudku *Emsland-Stärke* se opírá např. generální advokátka ve svém stanovisku předneseném dne 17. 3. 2005 ve věci C-63/04, *Centralan Property*, když uvádí že „šestá směrnice sice neobsahuje žádné ustanovení o zabránění zneužití práva, přesto se však jedná o právní zásadu uznávanou v mnoha právních oblastech práva Společenství. Podle této zásady zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně...“
24. Připomenout lze též rozsudek ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax*, v němž SDEU aplikoval dvousložkový test zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty a vyslovil, že pro zjištění existence zneužití práva je „nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními [...] bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními [...] krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.“
25. Na judikaturu SDEU navázala řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, nebo rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud v těchto rozsudcích zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcům daně odepřít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Nejde přitom vůbec o zastírání určitého právního jednání jedním jiným (simulací a disimulací), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody. Daňový subjekt nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl.
26. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 68 je zřejmé, že „pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby byly (kumulativně) naplněny dvě podmínky [body 74 a 75] 1. Výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátní předpisů provádějících tuto směrnice bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. 2. Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům [...] 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 vytvoření 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).“

27. Z uvedeného vyplývá, že pro posouzení, zda ke zneužití práva došlo či nikoliv, je potřeba posoudit, zda byla kumulativně naplněna objektivní a subjektivní kritéria (viz rozsudky SDEU *Emsland – Stärke* a *Halifax*). Subjektivní kritérium spočívá v umělém vytvoření podmínek za účelem zisku daňové výhody. Objektivní kritérium sleduje smysl a účel dotčené právní úpravy. To je naplněno, pokud činnost žalobce postrádá ekonomický smysl a jde o situaci, jejímž účelem je vylákání daňové výhody. V případě podezření, že je právo zneužíváno, leží důkazní břemeno na správci daně, který je povinen přesvědčivě prokázat kritéria výše uvedená.
28. Pro závěr o naplnění nebo nenaplnění objektivního i subjektivního prvku je nezbytné zabývat se pozadím celého případu a posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací jako celku. Jednotlivé okolnosti případu či důkazy nelze vytrhávat z kontextu, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemném souhrnu, neboť je to právě celkový sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, který povede k závěru, zda záměrem žalobce bylo nebo nebylo účelové získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018 - 46, který prošel i testem ústavnosti, viz usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2020, sp. zn. I. ÚS 264/20).
29. Pro úplnost lze dodat, že zásada zákazu zneužití práva je s účinností od 1. 4. 2019 výslovně zakotvena v § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a to v návaznosti na již poměrně bohaté a ustálené závěry soudní praxe v této oblasti (viz níže). Dle předmětného ustanovení zákona *při správě daní se nepřiblíží 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.*
30. V dané věci je spornou otázka, zda hlavním cílem emise dluhopisů žalobce bylo využít díky personální propojenosti žalobce a upisovatelů platnosti právních norem, které v časově omezeném období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 umožnily držitelům tzv. korunových dluhopisů vyhnout se zdanění příjmů z dluhopisových úroků zvláštní sazbou daně ve výši 15 %, tedy zda cílem bylo vyplacení úroků z dluhopisů nezatížených srážkovou daní, což jednoznačně představuje zneužití práva. Při emisi tzv. korunových dluhopisů, tedy dluhopisů emitovaných ve výše zmíněném období v nominální hodnotě 1 Kč, bylo totiž při aplikaci § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012 a čl. IV bodu 2 přechodného ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. zdanění úrokového příjmu 15% srážkovou daní rovno 0 Kč. Základ daně se stanovoval ke každému jednotlivému dluhopisu samostatně a zaokrouhloval se na celé koruny dolů.
31. Krajský soud nepovažuje za nutné podrobně rekapitulovat skutkový stav věci, jelikož ten není předmětem sporu, a stejně jako průběh daňového řízení je oběma stranám dostatečně znám, přičemž obojí bylo podrobně popsáno jak v rozhodnutí žalovaného potažmo ve

zprávě o daňové kontrole, tak i v žalobě. Krajský soud s ohledem na uvedené vylicí a následně vyhodnotí ty skutkové okolnosti věci, které považuje za rozhodné.

32. Dle tvrzení žalobce bylo primárním důvodem pro emisi a úpis dluhopisů vytvoření finančního polštáře k plynulému fungování společnosti a na firemní rozvoj v následujících letech. Emise tzv. korunových dluhopisů o celkové jmenovité hodnotě 10 000 000 Kč s úrokem 10% byla neveřejná. Žalobce dluhopisy emitoval dne 21. 12. 2012 se splatností ke dni 31. 12. 2032. Upisovateli byli spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Konkrétně se jednalo o jednatele žalobce – Ing. J. T., který byl do dne 25. 6. 2012 také společníkem žalobce, dále o druhého jednatele žalobce – Ing. M. T., který byl od dne 25. 6. 2012 současně společníkem žalobce, a dále o pana J. T., který byl synem jednatele Ing. J. T. a bratrem jednatele a společníka Ing. M. T. Dle názoru soudu tedy nelze přehlédnout charakter rodinného podnikání žalobce.
33. V průběhu ledna 2012 byla Ing. J. T. žalobcem vyplácena po částech mzda v celkové výši 3 198 971 Kč s poznámkou „mzda 12/2011“. Současně v lednu 2012 Ing. J. T. formou bezúročných výpůjček poskytl postupně (hotovostními vklady po 340 000 Kč) žalobci částku v celkové výši 2 720 000 Kč s termínem splatnosti 28. 2. 2022. Na žádost Ing. J. T. mu byla dne 17. 12. 2012 žalobcem vrácena část výpůjčky ve výši 2 520 000 Kč, přičemž následující den Ing. J. T. uhradil žalobci částku ve výši 2 500 000 Kč za upsané dluhopisy. Ing. M. T. převedl dne 7. 9. 2012 na účet žalobce částku ve výši 3 300 000 Kč s poznámkou „vklad do zákl. jmění“. Dne 13. 12. 2012 byla Ing. M. T. vyplacena mzda ve výši 3 303 585 Kč s poznámkou „mzda 11/2021“. Následující den Ing. M. T. převedl žalobci na účet částku 3 300 000 Kč coby úhradu upsaných dluhopisů. Dne 30. 1. 2013 byla na účet Ing. M. T. žalobcem převedena částka ve výši 3 100 000 Kč s poznámkou „vratka Ing. T. M.“, přičemž částka ve stejné výši byla dne 4. 2. 2013 Ing. M. T. poukázána na účet žalobce jako úhrada dluhopisů. Pan J. T. ml. provedl úhradu dluhopisů v částce 1 100 000 Kč dne 9. 4. 2013, a to bezhotovostním převodem na účet žalobce.
34. Krajský soud ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že výše popsany řetězec transakcí obou jednatelů žalobce („finanční ping-pong“) provázející emisi dluhopisů postrádá ekonomický smysl a jde o uměle vytvořenou situaci právě na sklonku roku 2012, kdy žalobce nejdříve ponížil svá aktiva o téměř 9 000 000 Kč, aby je vzápětí navýšil o 10 000 000 Kč (viz zpráva o daňové kontrole, str. 3 a 4). Finanční rezervu resp. „nový“ kapitál tak žalobce získal pouze formálně, k faktickému přírůstku nových finančních prostředků v zásadě nedošlo. Dle názoru krajského soudu by žalobce nemusel budovat „finanční polštář“ pokud by se neuskutečnilo předchozí odčerpání finančních prostředků žalobce jeho jednatelem. Není racionální a nedává ekonomický smysl, aby na jedné straně na konci roku 2012 došlo k přesunu finančních prostředků od žalobce na účty jeho jednatelů, a na straně druhé aby se v témže okamžiku žalobce snažil získat bankovní rezervu prostřednictvím emise dluhopisů, které si z větší části upsali sami jeho jednatele. Lze rovněž dodat, že vyplacení shora zmíněné odměny jednatelem žalobce, Ing. J. T., přispělo k vykázání záporného hospodářského výsledku, a v této souvislosti k navýšení úroku z poskytnutého úvěru o 1,5 % p.a. na hodnotu roční úrokové sazby 4,49% od úvěrující banky žalobce (na str. 12 zprávy o daňové kontrole).
35. Zajištění financování žalobce od jednatelů, kteří dluhopisy uhradili z finančních prostředků, které se k nim bezprostředně předtím přelily z účtu žalobce, nelze zdůvodnit jinak než motivací na získání daňového zvýhodnění pro upisovatele a současně zajištění daňově uznatelného nákladu v částce 1 000 000 Kč na dobu 20 let z titulu zaúčtovaných

úroků z upsaných dluhopisů. Žalobce rovněž jednoznačně akcentoval ekonomické hledisko osob na něj personálně napojených, kdy finanční prostředky vynaložené žalobcem na úroky z dluhopisů budou směřovat právě k těmto osobám jako jediným upisovatelům dluhopisů žalobce.

36. Ekonomickou smysluplnost emise dluhopisů zásadně podryvá rovněž zjištění správce daně, že nakumulovaný nerozdělený zisk minulých let za zdaňovací období 2013 – 2016, který neustále rostl, by postačoval na financování žalobcem uváděných investic a tedy že finanční prostředky získané emisí dluhopisů jako zdroje financování rozvoje byly nadbytečné. Nadto by byl nerozdělený zisk každoročně vyšší o 1 000 000 Kč (tj. o nákladové úroky z dluhopisů), pokud by k emisi dluhopisů nedošlo.
37. Údaje zjištěné správcem daně tedy rozhodně nesvědčí o tom, že by žalobce nezbytně potřeboval dodatečné finanční prostředky, resp. že by svou finanční situaci musel řešit emisí dluhopisů v prosinci roku 2012. Naopak skutečnost, že žalobce nakonec nezrealizoval ani jeden z původně zamýšlených investičních záměrů, k jejichž financování měla emise dluhopisů sloužit (rozšíření provozovny za 5 mil Kč, nákup vrtné soupravy za 2 mil Kč, nákup konkurenční společnosti za 3 mil Kč) a namísto toho dle svého tvrzení využil finanční prostředky z dluhopisů na provozní výdaje, nákup dluhopisů jiné obchodní společnosti (s úrokem ve výši 8%), rozšíření provozovny v letech 2014-2015 za 1,7 mil Kč, nákup nových strojů a zařízení v roce 2013 za 0,8 Kč a nákup jiné společnosti až v roce 2018 za 4,6 mil Kč, svědčí spíše o chybějící ekonomické opodstatněnosti emise dluhopisů než o žalobcem tvrzené potřebě reagovat na situaci v podnikání žalobce a snaha žalobce vyargumentovat profinancování emise korunových dokumentů působí účelově. Nadto je vysvětlení žalobce ohledně změny záměrů použití finančních prostředků získaných úpisem dluhopisů poměrně vágní a nedoložené.
38. Nelze přehlédnout, že žalobce se v horizontu 20 let zatížil úroky v souhrnu 20 000 0000 Kč, což představuje dvojnásobek celkové výše investic v letech 2013 až 2018, jak je žalobce vyčíslil v žalobě resp. již v průběhu daňového řízení. To přitom za situace, kdy žalobce disponoval dostatečnými finančními prostředky na veškeré výdaje spojené s postupně uskutečňovanými investičními projekty i na běžné výdaje provozní povahy. Tyto okolnosti rovněž nesvědčí ve prospěch tvrzení žalobce, že jeho primárním úmyslem bylo vytvoření finanční rezervy a získání prostředků na rozvoj společnosti, ani že by hospodářský efekt, který přinesly vydání a úpis dluhopisů, převažoval nad získáním daňové výhody.
39. Krajský soud shrnuje, že se žalobci nepodařilo prokázat reálnou potřebu finančních prostředků získaných z emise dluhopisů. Žalobce se sice pokouší navodit dojem potřeby emise a úpisu dluhopisů k financování provozu a rozvoje společnosti, avšak jeho závěry s ohledem na výše uvedené okolnosti nemohou obstát, stejně jako tvrzení žalobce, že jednal v souladu s ekonomickými zájmy společnosti. Relevanci tvrzení žalobce a jím předložených listin (směrnice č. 1/2008 k výplatě zvýšených odměn, žádost Ing. J. T. o změnu formy jím půjčených peněz, korespondence s úvěrující bankou) vyvrátil správce daně ve zprávě o daňové kontrole [viz str. 10 (poslední odstavec) a násl.]. Jelikož v podstatné části žaloby žalobce pouze zopakoval argumentaci uvedenou v reakci na VKZ, se kterou se již správně a podrobně vypořádal správce daně, přičemž žalobce na dané závěry správce daně nijak konkrétně nereagoval, není povinností krajského soudu závěry správce daně do rozsudku přepisovat a krajský soud tak v podrobnostech plně na zprávu o daňové kontrole odkazuje.

40. S ohledem na výše uvedené krajský soud konstatuje, že chování žalobce zcela naplnilo požadavky testu zneužití, jak ho definovala výše zmíněná judikatura SDEU. Orgány finanční správy vymezily objektivní okolnosti, podle kterých sice byly splněny všechny zákonem předvídané podmínky z formálního hlediska, avšak chování žalobce nenaplnilo zákonem předvídaný účel. Kromě toho byl splněn i subjektivní prvek, jelikož nebyl zjištěn žádný jiný hlavní cíl transakcí, než je daňová výhoda, k jejímuž získání byly uměle vytvořeny podmínky. Bez daňového zvýhodnění, které žalobce resp. upisovatelé (personálně propojené osoby) dosáhli, by emise dluhopisů pozbyla jakýkoli ekonomický smysl.
41. Jestliže se žalobce dovolává judikatury Nejvyššího správního soudu stran svobody volby uspořádat své podnikání bez ohledu na daňové dopady, ledaže daňová výhoda je jediným smyslem takového uspořádání, krajský soud uvádí, že jednání žalobce, tak jak je prokázaly a zdůvodnily orgány finanční správy, spadá právě pod tuto výjimku ze zásady volnosti způsobu podnikání a odpovídá výše citované rozsáhlé judikatuře Nejvyššího správního soudu, potažmo SDEU.
42. Žalobcem uváděný výpis projektů zadaných v letech 2013 – 2014 a realizovaných v letech 2014 až 2017 je pro danou věc zcela nepodstatný, neboť nemůže dokazovat ani vyvracet, zda žalobce zneužil ve svůj prospěch v dané době platnou právní úpravu a snažil se o získání nelegitimního daňového zvýhodnění.
43. Srovnání situace žalobce s vydáním státních dluhopisů považuje krajský soud za nepřipadné. Emise tzv. korunových dluhopisů ke konci roku 2012 sama o sobě nebyla v rozporu se zákonem. Klíčové pro nyní souzenou věc však je, že orgány finanční správy přesvědčivě a pečlivě zdůvodnily, proč mají za to, že daná transakce žádnou jinou podstatnou výhodu či příležitost, než byla daňová optimalizace, žalobci nepřinesla. Tedy na základě výše popsaných okolností celé transakce lze dovodit, že postup žalobce představoval zneužití práva. Nelze mu proto poskytnout právní ochranu ve smyslu shora citované judikatury.
44. Jako nedůvodnou soud posoudil rovněž námitku, že žalovaný porušil zásadu *in dubio mitius*. Z této zásady vyplývá, že „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při *de facto* odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*)“ (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Aplikace této zásady přichází v úvahu jen v případě, že po použití všech možných interpretačních metod zůstanou dvě rovnocenné, vzájemně si konkurující interpretace, jež budou mít oporu v zákoně. V souzené věci nejde zcela zjevně o případ, v němž by zákon umožňoval dvojí výklad, a měl by se tudíž použít ten pro žalobce mírnější. Žalobce pominul, že v dané věci není sporné, že došlo k naplnění hmotněprávních podmínek stanovených zákonem pro uplatnění „nezdanění“. Právní jednání žalobce aplikací institutu zneužití (daňového) práva nepozbylo platnosti, „pouze“ byly žalobci (a ve výsledku i upisovatelům) upřeny výhody jinak s daným jednáním spojené. Tím byl nastolen stav, jako by ke zneužití práva nedošlo, což je podstatou aplikace předmětného institutu. Krajský soud dodává, že v případě žalobce zde nejsou ani dvě či více přípustitelné, objektivní a rovnocenné možnosti, jak

přistupovat k institutu zneužití práva. Podstata i důsledky zneužití práva jsou jednoznačné a musely být s ohledem na ustálenou komunitární i vnitrostátní judikaturu žalobci známy, a to již v době, kdy žalobce uskutečnil právní jednání, které se následně stalo předmětem zájmu orgánů finanční správy.

V. Závěr a náklady řízení

45. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 20. 4. 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu