



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **ZD Výčapy, družstvo**, IČ 00140538
sídlem Výčapy 189, 674 01 Výčapy
zastoupený advokátkou JUDr. Evou Hrbáčkovou
sídlem Bráfova 764/50, 674 01 Třebíč

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2020, č. j. 11500/20/5200-10421-705721

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně žalobci z důvodu zneužití práva v souvislosti s vydáním korunových dluhopisů.
2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Třebíči (dále jen „správce daně“), provedl dne 29. 3. 2017 u žalobce místní šetření, v rámci něhož byla předložena dokumentace k emisi dluhopisů. Dne 15. 5. 2017 správce daně zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob a kontrolu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob (dále také „daň vybíraná srážkou“) za zdaňovací období roku 2014, 2015, 2016. Výzvou ze dne 19. 10. 2017, č. j. 1602995/17/2912-60564-711678, vyzval správce daně žalobce k prokázání skutečností, aby odstranil pochybnosti o ekonomicky racionálně odůvodněném smyslu emise dluhopisů, a dále k doložení konkrétního účelu použití finančních prostředků získaných upsáním dluhopisů.
3. Dne 26. 9. 2018 projednal správce daně se žalobcem zprávu o daňové kontrole, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně neodstranila pochybnosti uvedené ve výše uvedené výzvě. Vydání korunových dluhopisů žalobcem na konci roku 2012 proto z hlediska daně vybírané srážkou vyhodnotil jako zneužití práva.
4. V návaznosti na to vydal dne 1. 10. 2018 dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, konkrétně:
 - i. č. j. 1572833/18/2912-50521-709186, kterým byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období roku 2014 ve výši 450 000 Kč a penále ve výši 90 000 Kč,
 - ii. č. j. 1572975/18/2912-50521-709186, kterým byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období roku 2015 ve výši 526 666 Kč a penále ve výši 105 333 Kč,
 - iii. č. j. 1573104/18/2912-50521-709186, kterým byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období roku 2016 ve výši 1 500 000 Kč a penále ve výši 300 000 Kč.
5. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 31. 10. 2018 odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 20. 3. 2020 zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Argumentace žalobce

6. Žalobce v podané žalobě uvedl, že rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, je nepřezkoumatelné z důvodu, že spis ke srážkové dani byl založen až v závěrečné fázi daňového řízení. Správce daně v tomto daňovém řízení použil jako důkazní prostředky podklady převzaté z kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob. Mělo dojít k řádnému uložení do spisu vztahujícího se k dani vybírané srážkou, nikoliv pouze k odkazu na tyto důkazy s tím, že jsou uloženy ve spisu vztahujícímu se k jiné dani. Daň tak nebyla doměřena na základě řádného dokazování, ale na základě pomůcek, kterými byly důkazy převzaté správcem daně z řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob. K takovému stanovení daně však nebyl žádný důvod. V této souvislosti

odkázal rovněž na metodickou pomůcku Generálního finančního ředitelství, konkrétně na její čl. 8, bod 4 písm. f). Z něj vyplývá, že z úkonu správce daně musí být zřejmé, ke které povinnosti byl učiněn. Pokud tyto skutečnosti ze spisu patrné nejsou, není vydané rozhodnutí v souladu se zákonem.

7. Správce daně po žalobci nezákonně žádal prokázání skutečností vztahujících se k ekonomicky racionálně odůvodněnému smyslu a konkrétnímu účelu užití finančních prostředků. Naplnění testu zneužití práva, tedy existenci objektivních a subjektivních kritérií zneužití práva má prokazovat žalovaný, respektive správce daně, nikoliv žalobce. K přenosu důkazního břemene na žalobce tak nemohlo dojít.
8. Nesouhlasí s tvrzením žalovaného ohledně cíle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v oblasti dluhopisů uvedeného v bodě 51 napadeného rozhodnutí. Žalovaný není nadán pravomocí výkladu zákona. Není bez významu, že ustanovení bylo do zákona implementováno až novelou zákona č. 188/2011 Sb., účinnou od 15. 7. 2011. V důvodové zprávě je dále uvedeno slovní spojení „zákon výslovně upravuje“. Nelze tedy dojít k jinému závěru, než že záměrem zákonodárce bylo upravit způsob zdanění zvoleným způsobem. Základním úmyslem zákonodárce tedy nebylo pouze snížení administrativní náročnosti, aby nebyly odváděny haléřové částky, ale snaha o to, aby se z dluhopisových výnosů emitovaných v nízkých nominálních hodnotách neplatila žádná daň.
9. Rozhodnutí žalovaného jakož i správce daně je postaveno na nesprávném posouzení skutkového a právního stavu. Odmítá názor žalovaného, že vydání korunových dluhopisů se v daném případě jeví jako nevýhodné a nevhodné neboť žalovaný není oprávněn hodnotit, zda již v samotném okamžiku emise dluhopisů existovala vážná, odůvodněná a důkazně předložená potřeba finančních prostředků. V podnikatelském prostředí je běžné, že na počátku existuje řada obecných vizí a až následně se hledají konkrétní možnosti zdrojů jejich financování. Není pravdou, že by žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně použití finančních zdrojů získaných emisí dluhopisů. Pokud je daňovému subjektu doměřena daň pouze na základě závěru o zneužití práva, nelze argumentovat tím, že daňový subjekt něco neprokázal. Mezi stranami je nesporné, že důkazní povinnost leží na žalovaném. Výsledek tedy musí být postaven zcela na jisto. V případě pochybností se má postupovat v souladu se zásadou *in dubio pro liberetate*.
10. Žalobce nemůže být nucen k doložení účelu finančních prostředků, které byly získány emisí dluhopisů. V běžném podnikatelském životě není možné požadovat, aby vždy došlo k přiřazení konkrétního zdroje financování ke konkrétnímu majetku. Tvrzení žalovaného ohledně nedoložení přímé souvislosti mezi finančními prostředky získanými emisí dluhopisů a jejich konkrétním použitím nemá v právních předpisech oporu, ani nedokládá, že by vedlo k závěru o zneužití práva. Výroční zprávy neobsahují žádné strategické záměry podnikatelských subjektů, neboť v kontextu konkurenčního prostředí je žádný rozumný podnikatel před samotnou realizací nezveřejňuje. Účelem výroční zprávy je uceleně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářským postavení obchodní korporace.
11. Na začátku emise byly dluhopisy soustředěny v rukou osob z holdingu AGRO 2000 s.r.o. z důvodu možnosti řízeného nakládání ve vztahu k úvěrujícím bankám, které si kladly podmínky pro jejich emisi. Sama skutečnost, že zdroje získané emisí dluhopisů byly použity pro hospodářskou činnost, je důkazem smysluplnosti celého postupu žalobce (poskytnutí zápůjčky či úhrada existujících závazků). Neprotnutí finančních prostředků

s konkrétní potřebou v určitém časovém okamžiku není rozhodné. Podstatná je existence obecné rovnováhy potřeby zdrojů financování a existence těchto zdrojů. Žalobce tedy mohl použít finanční prostředky k úhradě závazků emitenta, neboť to nevylučuje možnost použít jiné zdroje na zamýšlené projekty. Úvaha žalovaného o nemožnosti použití finančních prostředků na zamýšlené investice je chybná, neboť nereflexuje skutečnost, že zápůjčka je pohledávkou na vrácení finančních prostředků.

12. Žalovanému nepřísluší hodnotit, jak má žalobce hospodařit se svým ziskem. To, že upřednostnil ke svému podnikání cizí zdroje před zdroji vlastními, neprokazuje zneužití práva. Žalovaný skutkový stav hodnotil velmi subjektivně až svévolně a nepřinesl žádné konkrétní důkazy o způsobu, kterým by došlo ke zneužití práva. Odůvodnění použití tohoto institutu je plně pochybností, dohadů, tušení a nepřímého dokazování. Neexistují jednoznačné a přímé důkazy, že by jednání žalobce naplňovalo znaky zneužití práva.
13. Žalobce proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Argumentace žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu žalobce zamítnout.
15. K námitce nepřezkoumatelnosti uvedl, že se jedná o nedůvodnou námitku, neboť rozsah daňové kontroly byl konkrétně vymezen a nedošlo k jeho změně. Správní spis byl veden v rozsahu zahájené daňové kontroly, proto závěr žalobce o dodatečném vytvoření spisu k dani vybírané srážkou nemůže obstát. Spis k této dani byl veden od začátku, stejně jako spis týkající se daně z příjmů právnických osob, neboť i kontrola této daně byla zahrnuta do daňové kontroly zahájené dne 15. 5. 2017. Žalobce požádal správce daně o zaslání výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly daně vybírané srážkou, proto správce daně zaslal žalobci výsledek kontrolního zjištění ve vztahu k této dani. Závěry kontroly vztahující se k dani z příjmů právnických osob zaslal správce daně žalobci ve zprávě o kontrole ze dne 29. 6. 2018.
16. Doměřená daň byla stanovena na základě dokazování. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by došlo ke stanovení daně podle pomůcek. K takovému postupu nebyly splněny zákonné předpoklady. Postup správce daně byl jak v souladu s právními předpisy, tak v souladu s metodickou pomůckou Generálního finančního ředitelství zmiňovanou žalobcem.
17. K rozložení důkazního břemene uvedl, že daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost svá tvrzení doložit (břemeno důkazní). Správce daně v souladu s § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně výzvou ze dne 19. 10. 2017. V dané výzvě byly konkretizovány pochybnosti, které žalobce měl odstranit, přičemž výzva byla vydána v souladu se zákonem. K přenesení důkazního břemena na žalobce tak došlo také v souladu se zákonem. Je srozuměn s tím, že důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek zneužití práva leží na správci daně. Je však přesvědčen, že správce daně své důkazní břemeno unesl, k čemuž odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Trvá na závěru, že v daném případě došlo ke zneužití práva, tj. že uskutečněné operace měly za hlavní cíl získání daňové výhody žalobcem. K záměru zákonodárce o úpravě zdanění setrval na svých závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.

18. Námitku žalobce o subjektivním až svévolném vyhodnocení odvolacích důvodů kategoricky odmítá a odkazuje na rozsáhlou judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu ke zneužití práva. Není sporu o tom, že žalobce postupoval v souladu se zákonem o daních z příjmů. Sporné v daném případě však je, zda proběhlé operace, tedy emise dluhopisů, měly určité ekonomické *ratio*, či zda byly vytvořeny uměle s cílem získat daňové zvýhodnění. Celkový sled jednání zúčastněných stran nemůže vést k jinému závěru, než že emise a následné upsání dluhopisů bylo uskutečněno za účelem eliminace daňové povinnosti získáním neoprávněné výhody nezdaněním příjmů fyzických osob v podobě výnosových úroků z dluhopisů. Vydání korunových dluhopisů se v posuzovaném případě jeví jako nevýhodné a ne hospodárné a postrádalo ekonomický smysl.
19. V konání žalobce lze spatřovat jak objektivní, tak subjektivní složky zneužití práva. Žalovaný proto uzavřel, že přestože žalobce naplnil formální podmínky pro získání daňové výhody stanovené zákonem o daních z příjmů, vytvořil tyto podmínky pouze uměle a nerespektoval skutečný smysl zákona. Žalovaný své důkazní břemeno unesl, avšak žalobce ekonomické důvody daných transakcí neprokázal.

IV. Replika žalobce

20. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na svém stanovisku, že ze strany žalovaného došlo k účelovému dodatečnému založení spisu týkajícího se daně vybírané srážkou a že si žalovaný při stanovení daně pomohl pomůckami. V napadeném rozhodnutí se žalovaný nevypořádal s odvolacími důvody, pouze obecně konstatoval, že žalobce zneužil právo. Celé řízení bylo zaměřeno zejména na daň z příjmů právnických osob, ke které žalobce opakovaně dokládal a prokazoval svá tvrzení. Odůvodnění napadeného rozhodnutí souvisí s daní vybíranou srážkou pouze okrajově.
21. Žalobce před vydáním korunových dluhopisů učinil úvahu ohledně budoucích projektů a způsobu jejich financování. Žalovaný argumentuje pouze tím, že emise dluhopisů neměla ekonomický smysl a účel. Proces realizace určitých projektů je však téměř vždy spjat s průběžným financováním a s hledáním konkrétních možností, jak zdroje doplnit. Žalobce odmítá úvahu o tom, že žalovaného nepřesvědčil o použití finančních prostředků na deklarované projekty. Takové hodnocení vzhledem k dlouhodobosti finančních zdrojů je zcela předčasné.

V. Ústní jednání

22. Při ústním jednání dne 24. 3. 2022 účastníci setrvali na svých stanoviscích obsažených v předchozích procesních podáních.
23. Zástupce žalobce upozornil na nesprávně vedený správní spis a na skutečnost, že při prokazování zneužití práva leží důkazní břemeno výhradně na správci daně. Závěry žalovaného ohledně nepotřebnosti finančních prostředků označil za spekulativní. Tvrdil, že v rámci daňového řízení byl nahlížet do spisu, přičemž spis ke srážkové dani neobsahoval téměř žádné listiny. Soud jej seznámil s obsahem správního spisu vedeného ke srážkové dani, tak jak byl žalovaným soudu předložen, i s tím, že správní spis neobsahuje žádný úřední záznam o tom, že by zástupce žalobce nahlížel do spisu.
24. Zástupkyně žalovaného odkázala na napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Doplnila, že spis byl veden společně pro daň srážkovou a daň z příjmů právnických osob. Vzhledem

k tomu, že žalobce požadoval po správci daně sdělení zvlášť k dani z příjmů právnických osob a k dani srážkové, došlo k rozdělení spisového materiálů. Měla za to, že správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce a že test zneužití práva byl proveden řádně.

25. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu a pro nadbytečnost zamítl návrh žalobce na provedení dokazování metodickou pomůckou a úředním záznamem o nahlížení do spisu, který hodlal zástupce žalobce předložit dodatečně. Podle soudu nebylo dokazování metodickou pomůckou nezbytné, neboť nesměřovalo k prokázání žádných skutkových okolností. Relevantní část metodické pomůcky označená žalobcem obsahovala jen výklad ustanovení obsažených v daňovém řádu; k tomu je soud oprávněn bez dalšího. Dále zástupce žalobkyně požadoval odročení jednání za účelem doložení úředního záznamu o nahlížení do spisu. I tento důkazní návrh však soud pro nadbytečnost zamítl, neboť dospěl k závěru, že i pokud by tvrzení žalobcova zástupce bylo pravdivé a záznam o nahlížení do spisu by skutečně existoval a nebyl součástí předloženého spisu, nemělo by takové pochybení ve vedení správního spisu vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Veškeré důkazy, z nichž správce daně a žalovaný při závěru o zneužití práva v dané věci vycházely, totiž součástí předloženého správního spisu byly a žalobce s nimi byl seznámen a měl možnost se k nim vyjádřit, případně navrhnout provedení důkazů jiných. Není vyloučeno, že zástupce žalobce měl na mysli úřední záznam o nahlížení do spisu, k němuž došlo ve věci jiného daňového subjektu týkající se rovněž korunových dluhopisů, v níž daňový subjekt zastupoval rovněž tentýž zástupce (viz věc vedená u soudu pod sp. zn. 30 Af 42/2020, úřední záznam ze dne 9. 10. 2018, č. j. 1600167/18/2912-60564-711678).

VI. Posouzení věci soudem

26. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného, včetně postupu předcházejícího jeho vydání, v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/ 2002 Sb., soudního řádu správního, dále též „s. ř. s.“). Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
27. Dospěl k názoru, že žaloba **není důvodná**.
28. Ze správního spisu vyplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti.
29. Žalobce v prosinci roku 2012 emitoval korunové dluhopisy v celkové výši 100 000 000 Kč, přičemž 10. 12. 2012 uzavřel tři smlouvy o úpisu dluhopisů se stanovenou úrokovou sazbou 8,5 % p. a. pan Ing. R. K. upsal 50 000 000 ks cenných papírů, pan L. K. 40 000 000 ks cenných papírů a pan Ing. P. B. 10 000 000 ks cenných papírů. Dne 14. 12. 2012 uhradil každý vlastník dluhopisů 10 000 000 Kč. V rámci roku 2013 došlo ke změně vlastníka dluhopisů z pana B. na pana K. (smlouva o převodu nebyla správci daně předložena). Pan K. a pan K. byli v době upsání dluhopisů osobami spojenými se žalobcem ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, konkrétně se jedná o členy jeho představenstva.
30. Dne 13. 12. 2012 uzavřel žalobce (věřitel) se společností AGRO 2000 s.r.o. (dlužník) smlouvu o půjčce č. 2012032 na částku 30 000 000 Kč. Finanční prostředky byly na účet dlužníka poukázány dne 14. 12. 2012, a to ve třech splátkách shodných s částkami úhrad za upsané dluhopisy. Úroková sazba půjčky se měnila v jednotlivých letech v závislosti na průměru úrokové sazby ČNB PRIBOR 1M.

31. Správce daně dále zjistil, že pan K. a pan K. získali peněžní prostředky na nákup dluhopisů na základě půjčky od společnosti AGRO 2000, v níž byli společníky a jednateli. Konkrétně oba jmenovaní dne 14. 12. 2012 uzavřeli s touto společností smlouvy o půjčce, každý na částku 37 000 000 Kč. Oba následně ve stejný den, tedy 14. 12. 2012 provedly platby na účty společností:
- 10 000 000 Kč na účet žalobce – úpis dluhopisů
 - 10 000 000 Kč na účet AGRO 2000 s.r.o. – úpis dluhopisů
 - 10 000 000 Kč na účet společnosti Hanácká zemědělská společnost Jevíčko, a.s. – úpis dluhopisů (pan K. v této společnosti byl členem dozorčí rady a pan K. předsedou dozorčí rady)
 - 7 000 000 Kč na účet K-STAV Třebíč, s.r.o. – úpis dluhopisů (pan K. i pan K. v této společnosti byli jednateli a společníky).
32. Dne 4. 12. 2015 uhradil pan K. 40 000 000 Kč a dne 8. 12. 2015 pan K. 30 000 000 Kč, čímž byla celková cena 100 000 000 Kč za dluhopisy uhrazena. Správce daně zjistil na základě analýzy bankovních účtů a účetnictví, že žalobce prostřednictvím půjček soustřeďoval v letech 2013 – 2015 vlastní peněžní prostředky u obchodních korporací AGRO 2000 s.r.o. a AGRO 2000 – uzavřený investiční fond a.s. Tyto peněžní prostředky byly v průběhu prosince roku 2015 žalobci vráceny, čímž byl dluh mezi žalobcem a uvedenými společnostmi zcela vyrovnán.
33. Žalobce v prosinci 2015 zakoupil obchodní podíly pana K. a pana K. v obchodní korporaci AGRO 2000 FUND s.r.o. za celkovou částku 180 212 000 Kč. Platba proběhla ve dnech 2. a 3. 12. 2015 panu K. a ve dnech 3. 12. a 7. 12. 2015 panu K., každému celkově ve výši 90 106 000 Kč. Úhrada zbylé částky panem K. a panem K. za dluhopisy proběhla v těsné návaznosti na přijetí úhrady za obchodní podíly zakoupené žalobcem (4. 12. a 8. 12. 2015).
34. Žalobce za jednotlivá zdaňovací období, konkrétně za zdaňovací období let 2013, 2014, 2015 a 2016 vyplatil vlastníkům dluhopisů úrok, přičemž z úrokového příjmu žalobce nesrážel daň vybíranou podle zvláštní sazby daně. Přechodné ustanovení zákona č. 192/2012 Sb., umožnilo zaokrouhlovat základ daně a daň vybíranou srážkou z úrokového příjmu z dluhopisů emitovaných do 31. 12. 2012 dle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů účinného do 31. 12. 2012, tedy tak, že se základ daně zaokrouhluje na celé koruny dolů a daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny dolů.
35. Správce daně dne 15. 5. 2017 zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob a kontrolu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016. V návaznosti na to vydal dne 19. 10. 2017 výzvu k prokázání skutečností, v níž konkrétně specifikoval obsah pochybností. Vyzval žalobce k prokázání, že emise korunových dluhopisů měla ekonomické opodstatnění, a také, že vlastníci korunových dluhopisů měli dostatečný kapitál k pořízení dluhopisů. Dále požadoval vysvětlit účel, k němuž byly finanční prostředky získané prodejem dluhopisů použity. Žalobce v návaznosti na výzvu předložil investiční plán družstva, zápis ze zasedání představenstva ze dne 22. 8. 2012 a podrobnější popis plánovaných projektů včetně fotodokumentace. Správce daně po vyhodnocení důkazních prostředků dospěl k závěru, že žalobce neprokázal a nedoložil účelnost vydání dluhopisů. Konstatoval, že formálně byly splněny podmínky pro získání daňové výhody dle zákona o daních z příjmů, ale

z pohledu realizace běžných obchodních činností byly daňovým subjektem tyto podmínky vytvořeny jen uměle. Za hlavní účel emise dluhopisů považoval správce daně snížení daňové povinnosti formou získání neoprávněné výhody nezdanění příjmů fyzických osob v podobě výnosových úroků z dluhopisů. Dospěl tak k závěru, že došlo ke zneužití práva a v návaznosti na to vydal dodatečné platební výměry.

36. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti v souvislosti s vedením správního spisu [bod VI. A) rozsudku], dále hodnotil námitku nesprávného posouzení skutkového a právního stavu [bod VI. B) rozsudku]. Na závěr se soud věnoval námitce nesprávného posouzení otázky rozložení důkazního břemene [bod VI. C) rozsudku].
37. Dle § 2 odst. 1 zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, je „*dluhopis cenný papír nebo zaknihovaný cenný papír, s nímž je spojeno právo na splacení určité dlužné částky odpovídající jmenovité hodnotě jeho emitentem, a to najednou nebo postupně k určitému okamžiku, a popřípadě i další práva plynoucí ze zákona nebo z emisních podmínek dluhopisu (dále jen „emisní podmínky“).*“
38. Pojem korunový dluhopis je pojem používaný v praxi pro dluhopis, který byl emitován v nominální hodnotě jedné koruny. Zpravidla se jedná o dluhopisy emitované v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 ve jmenovité hodnotě 1 Kč, která umožňovala při aplikaci § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012 a čl. IV bodu 2 přechodného ustanovení zákona č. 192/2012 Sb., bylo zdanění úrokového příjmu 15 % srážkovou daní rovno 0 Kč. Základ daně se totiž stanovoval ke každému jednotlivému dluhopisu samostatně a zaokrouhloval se na celé koruny dolů.
39. Soud považuje za vhodné úvodem zmínit své dřívější rozhodnutí v obdobné věci, v níž rozhodl dne 18. 1. 2022 zamítavým rozsudkem, č. j. 29 Af 5/2020 – 64, jehož závěry jsou přiměřeně využitelné i v nyní projednávané věci. V daném případě bylo předmětem řízení také vydání korunových dluhopisů a závěr správce daně o zneužití práva. Žalobcem byla v daném případě obchodní společnost K-STAV TŘEBÍČ, s.r.o., jejímiž společníky jsou pan K. a pan K., přičemž ti jsou v nyní projednávané věci členy představenstva žalobce. Dále také soud odkazuje na rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, které se zabývaly zneužitím práva v kontextu korunových dluhopisů, konkrétně na rozsudek č. j. 63 Af 1/2020-92 ze dne 9. 6. 2021, rozsudek č. j. 61 Af 6/2020-87 ze dne 23. 6. 2021 a rozsudek č. j. 63 Af 4/2020-57 ze dne 12. 10. 2021, případně i na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2022, č. j. 29 Af 46/2020-63.

VI. A) Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v souvislosti s vedením správního spisu

40. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti, soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, že je k ní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti a je důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného 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).
41. Úvodem lze poznamenat, že soud (ani správní orgán) není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci účastníka řízení a tu vyvracet. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze

dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Tento závazek přitom nemůže být chápán tak, „že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci *Van de Hurk v. The Netherlands*, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130).

42. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí v tom, že správce daně založil spis k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou až v závěrečné fázi řízení, a jako důkazní prostředky použil podklady shromážděné v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob.
43. K tomu soud uvádí, že daňová kontrola byla zahájena dne 15. 5. 2017, o čemž byl v souladu s § 60 a § 62 daňového řádu sepsán protokol (č. j. 1041506/17/2912-60564-711678). V tomto protokolu byl předmět kontroly specifikován jako kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014, 2015 a kontrola daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2014, 2015, 2016. Rozsah daňové kontroly byl tedy již od počátku dostatečně konkrétně vymezen a po celou dobu nedošlo ke změně zmíněného rozsahu. Daňová kontrola byla zahájena jak pro daň z příjmů právnických osob, tak pro daň srážkovou, proto není nijak nestandardní, že důkazy získané v rámci této kontroly byly využity pro obě kontrolované daně.
44. Dle § 85 odst. 4 daňového řádu „*lze daňovou kontrolu provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu*“. Postup správce daně, který vedl daňovou kontrolu dohromady jak pro daň z příjmů právnických osob, tak pro daň vybíranou srážkou výslovně připouští přímo daňový řád.
45. Dne 1. 3. 2018 byl žalobce v rámci ústního jednání seznámen s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014, 2015. Žalobce se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil podáním ze dne 15. 3. 2018. Správce daně následně vydal zprávu o daňové kontrole ze dne 29. 6. 2018 v rozsahu zmíněné daně z příjmů právnických osob, přičemž zprávu s žalobcem projednal v rámci ústního jednání dne 29. 6. 2018. Teprve následně (23. 7. 2018) sdělil správce daně žalobci výsledek kontrolního zjištění k dani vybírané srážkou. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil dne 20. 8. 2018. Po vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Správce daně následně vydal zprávu o daňové kontrole vztahující se ke srážkové dani, kterou se žalobcem projednal v rámci ústního jednání konaného dne 26. 9. 2018. V rámci zprávy o daňové kontrole uvedl, že použil v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu jako důkazní prostředky podklady získané během kontroly daně z příjmů právnických osob. Podle tohoto ustanovení *lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů*. Není tedy pochybením, pokud správce daně u srážkové daně využil podklady získané od žalobkyně

v rámci daně z příjmů právnických osob (např. výzvu ze dne 19. 10. 2017 a odpověď na ni); takový postup daňový řád výslovně umožňuje v § 93 odst. 2.

46. Soud odmítá rovněž argumentaci žalobce, že ze spisu a úkonů správce daně nebylo patrné, ke které dani jeho úkony směřují. Z listin založených ve správním spise je zřejmé, ke které dani byly činěny (viz např. zahájení daňové kontroly, výzva k prokázání skutečností, seznámení s výsledkem kontrolního zjištění). Žalobce nezmiňuje žádný konkrétní úkon, z něhož by nemělo být zřejmé, v rámci kterého daňového řízení byl učiněn. Žalobce byl seznámen podrobně s výsledky kontrolního zjištění ke každé dani zvlášť. Muselo mu tedy být zřejmé, jaký je obsah správního spisu ve vztahu k dani z příjmů i k dani srážkové. Soud neshledal žádné pochybení ve vedení správního spisu, na něž žalobce v podané žalobě upozorňoval. Předložený daňový spis obsahuje všechny listiny, z nichž bylo v napadeném rozhodnutí vycházeno. Ostatně ani zástupce žalobce poté, co byl při jednání se spisem týkajícím se srážkové daně konfrontován, nespécifikoval, v čem by nedostatečnost spisového materiálu měla spočívat.

47. Námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.

VI. B) Námitka nesprávného posouzení skutkového a právního stavu

48. Žalobce namítá, že rozhodnutí žalovaného bylo postaveno na nesprávném posouzení skutkového a právního stavu věci.

49. Žalovaný v projednávané věci uzavřel, že žalobce formálně splnil požadavky zákona na vydání korunových dluhopisů, resp. zdanění jejich úrokových výnosů. Dospěl však k závěru, že při vydání dluhopisů došlo ke zneužití práva, neboť žalobce ve skutečnosti finanční prostředky získané emisí dluhopisů nepotřeboval a k jejich vydání přistoupil s účelem vyhnout se zdanění úrokových výnosů.

50. Pojem zneužití práva „je právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že by právní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120). Nejvyšší správní soud definoval pojem zneužití práva v rozsudku ze dne 10. 11. 2015, 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 (...). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu. Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjata 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.“

51. Dále se zneužitím práva zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, dle kterého *„je 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.“*
52. K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU, zejm. v rozsudku ve věci *Halifax* ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, nebo v rozsudcích 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 zdůraznil, 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. Při posuzování zneužití práva je podle soudního dvora 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). Pro posouzení zneužití není určující úmysl. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění. 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 (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010-68). S ohledem na ochranu legitimního podnikání lze tedy plátcí daně odepřít nárokované práva z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení, než získání nároku vůči správci daně a zároveň by přiznání práva bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Zároveň se však nesmí jednat o zastírání určitého právního jednání jedním jiným, ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody.
53. Mezi žalobcem a žalovaným není sporné, že došlo k naplnění hmotněprávních podmínek stanovených zákonem pro uplatnění „nezdanění“. Žalobce od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl. Soud se proto zabýval posouzením otázky, zda daňové orgány dostatečně prokázaly naplnění znaků zneužití práva. Důkazní břemeno ohledně skutečností svědčících o zneužití práva totiž tíží správce daně. Na tom se ostatně shodují i účastníci řízení.

54. Pro posouzení, zda ke zneužití práva došlo či nikoliv, je potřeba posoudit, zda byly kumulativně naplněny objektivní a subjektivní kritéria nastavená rozsudkem *Emsland-Stärke*. Subjektivní kritérium spočívá v umělém vytvoření podmínek za účelem zisku daňové výhody. Objektivní kritérium sleduje smysl a účel dotčené právní úpravy. Je naplněno, pokud činnost žalobce postrádá ekonomický smysl a směřuje pouze k vylákání daňové výhody.
55. Dle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012 „základem daně pro zvláštní sazbu daně je pouze příjem, pokud v tomto zákoně není stanoveno jinak. Základ daně se stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta. Základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a zaokrouhluje se na celé koruny dolů, s výjimkou dividendového příjmu, u něhož se základ daně zaokrouhluje na celé haléře dolů. Pokud plynou v cizí měně úroky z vkladového účtu, běžného účtu, který není podle podmínek banky určen k podnikání, a z vkladního listu, stanoví se základ daně v cizí měně, a to bez zaokrouhlení. Daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny dolů. U dividendového příjmu se sražená daň (§ 38d), připadající na jednotlivý cenný papír nezaokrouhluje, avšak celková částka daně sražená plátcem z veškerých dividendových příjmů plynoucích jednomu poplatníkovi z majetkové účasti v jedné akciové společnosti nebo z držby podílových listů jednoho podílového fondu se zaokrouhluje na celé koruny dolů. U státních dluhopisů, které mohou podle emisních podmínek nabývat výhradně fyzické osoby, se základ daně a daň připadající na tento státní dluhopis nezaokrouhluje, avšak celková částka daně sražená plátcem z veškerých příjmů plynoucích poplatníkovi z těchto státních dluhopisů se zaokrouhluje na celé koruny dolů.“
56. Dle přechodného ustanovení, konkrétně čl. IV. bodu 2 zákona č. 192/2012 Sb., se pro úrokový příjem z dluhopisu emitovaného přede dnem nabytí účinnosti čl. III bodu 6 tohoto zákona (do § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů se za větu šestou vkládá věta: „U příjmů uvedených v odstavci 2 písm. a) nebo m) s výjimkou dividendového příjmu se základ daně a sražená daň nezaokrouhluje a celková částka daně sražená plátcem z jednotlivého druhu příjmu se zaokrouhluje na celé koruny dolů.“) se použije ustanovení § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III bodu 6 tohoto zákona.
57. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že vydání korunových dluhopisů se v konkrétním případě jeví jako nevýhodné a nevhodné, a že z předložených důkazních prostředků nevyplývá, že by žalobce získané finanční prostředky použil na deklarované investice. Emise dluhopisů tak podle žalovaného v daném případě postrádala ekonomický smysl a účel a byla uskutečněna především za účelem získání neoprávněné výhody nezdaněných příjmů fyzických osob v podobě výnosových úroků z dluhopisů dle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů.
58. Soud má ve shodě se žalovaným za to, že primárním účelem emise dluhopisů zpravidla je zajištění externího zdroje financování. Žalobce předložil správci daně přehled investic ZD Výčapy, družstvo, včetně způsobu jejich financování v letech 2012-2017. K výstavbě nového kravína i k rozšíření kapacit stávajícího kravína se žalovaný vyjádřil v bodech 66 – 68, v nichž dospěl k závěru, že v případě výstavby nového kravína nesedí časové hledisko, neboť emise dluhopisů proběhla v roce 2012 avšak smlouva o dílo na technickou dokumentaci je ze dne 5. 6. 2017. Se záměrem rozšíření kapacity stávajícího kravína nesouhlasila obec Výčapy. Ani jeden z investičních záměrů do skončení daňové kontroly nebyl realizován. Jak uvádí žalovaný, tvrzení žalobce ohledně potřeby finančních

prostředků získaných emisí dluhopisů na deklarované projekty se v daném případě jeví jako nepřesvědčivé. Žalobce nedoložil takové důkazní prostředky, ze kterých by bylo možné dovodit reálnou potřebu finančních prostředků pro jeho další podnikání.

59. Jak žalovaný uvádí v bodě 85 napadeného rozhodnutí, uvedená transakce byla iniciována členy představenstva a vlastníky žalobce, přičemž tyto osoby rozhodly jak o emisi korunových dluhopisů, tak o osobách upisovatelů. Provázanost osob vedla k nezdanění příjmů členů družstva, fyzických osob a současně také k uplatnění daňové účinnosti úrokových nákladů v základu daně z příjmů právnických osob. Bez propojení subjektů by výsledek emise dluhopisů nebyl stejný, z čehož žalovaný dovodil naplnění subjektivního kritéria. S tímto závěrem se soud plně ztotožnil. Uměle totiž došlo k vytvoření situace, jež je v rozporu s účelem zákona (subjektivní kritérium).
60. Žalovaný i správce daně přehledně analyzovali finanční toky, ze kterých vyplynulo, že žalobce prostřednictvím emise dluhopisů fakticky žádné finanční prostředky nezískal. Žalobce sice na základě úpisu dluhopisů dne 14. 12. 2012 obdržel na svůj účet 30 000 000 Kč (10 000 000 Kč od pana K., 10 000 000 Kč od pana K. a 10 000 000 Kč od pana B.), avšak ve stejný den poukázal 30 000 000 Kč, ve třech totožných splátkách (tedy po 10 000 000 Kč) na účet obchodní společnosti AGRO 2000 s.r.o. Přitom společnost AGRO 2000 s.r.o. ve stejný den, tedy 14. 12. 2012. uzavřela smlouvu o půjčce s panem K. a dále také smlouvu o půjčce s panem K., s každým na částku 37 000 000 Kč. Finanční prostředky tedy přes účet žalobce pouze protekly zpět na účet obchodní společnosti, která poskytla půjčku členům představenstva (panu K. a panu K.). Smyslem emise tedy nebylo získání finančních prostředků, které by mohly být využity na rozvoj družstva či další investice. Jejich reálným smyslem tak bylo pouze získání daňového zvýhodnění (výplata nezdaněných úrokových výnosů upisovatelům personálně propojeným se žalobcem). Soud tak ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že bylo naplněno i objektivní kritérium, neboť předmětné transakce postrádaly racionální ekonomický důvod.
61. 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. Žalobce se svým jednáním dopustil zneužití práva, přičemž správce daně prokázal naplnění objektivního i subjektivního kritéria.
62. Žalobce zpochybňoval rovněž závěry žalovaného o tom, že cílem zákona č. 188/2011 Sb. bylo administrativní zjednodušení výpočtu srážkové daně. Je pravdou, že důvodová zpráva snížení administrativní náročnosti vážala výslovně ke zproštění povinnosti podat hlášení. To však ještě neznamená, že by právě administrativní náročnost nemohla být i důvodem pro zavedení nového způsobu zaokrouhlování srážkové daně. I ze skutečnosti, že následně novelou provedenou zákonem č. 192/2012 Sb. byl způsob zaokrouhlování srážkové daně změněn tak, aby zdanění neunikly ani úrokové příjmy z korunových dluhopisů, je podle soudu zjevné, že cílem novely č. 188/2011 Sb. nebylo osvobození úrokových příjmů z dluhopisů ve výši 1 Kč, jak tvrdí žalobce. Závěry správce daně ohledně smyslu (cíle) úpravy obsažené v § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů tak obstojí.
63. Žalobce rovněž namítá, že mu nebyla daň doměřena na základě dokazování ale za použití pomůcek, za které považuje důkazy převzaté z daňové kontroly pro daň z příjmů právnických osob. Soud k tomu uvádí, že v souladu s § 98 je použití pomůcek možné

v případě, kdy daňový subjekt nesplní své zákonné povinnosti. Z rozhodnutí správce daně, jakož i z napadeného rozhodnutí žalovaného však nevyplývá, že by žalobce své zákonné povinnosti nesplnil a v návaznosti na to přistoupil na použití pomůcek pro stanovení daně. Podklady z jiného daňového řízení (navíc získané v rámci těžké daňové kontroly) jsou důkazními prostředky ve smyslu § 93 odst. 2 daňového řádu a nelze je chápat jako pomůcky dle § 98 daňového řádu. Daň tak byla žalobci stanovena na základě dokazování při využití podkladů zjištěných v rámci daňové kontroly.

64. K bodu 87 napadeného rozhodnutí žalobce namítá, že v běžném hospodářském životě disponuje celou řadou aktiv, které mu v konečném důsledku přináší prospěch v podobě zisku; tato aktiva jsou financována celou řadou zdrojů. Soud je však přesvědčen, že v kontextu všech proběhlých transakcí mezi žalobcem a společností AGRO 2000 s.r.o. je patrné, že k okamžiku emise dluhopisů žalobce peněžní prostředky získané emisí pro své podnikatelské záměry nepotřeboval. Při vyhodnocení všech okolností předmětné věci je patrné, že účelem emise bylo získání daňové výhody v podobě nesražení daně z úrokových příjmů z dluhopisů podle zvláštní sazby daně. Mimo to, žalobce v předmětných letech 2012, 2013, 2014 a 2015 uzavřel řadu smluv o úvěru, jejichž účely byla např. modernizace skladu obilí, výstavba bioplynové stanice či nákup zemědělské techniky. Žalobce tedy měl reálnou možnost peněžní prostředky získat jiným, ekonomicky výhodnějším způsobem.
65. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného týkajícího se zveřejňování informací ve výroční zprávě uvedené v bodě 89 napadeného rozhodnutí. Soud k tomu uvádí, že je pravdou, že zákon žalobci neukládá povinnost včlenit do výroční zprávy plánované investice. Tuto možnost však podnikající subjekty nepochybně využít mohou, aby navenek informovaly o svém budoucím rozvoji. Pro nyní posuzovanou věc je však podstatné, že úvaha v tomto směru nebyla stěžejní pro závěr o zneužití práva. Spíše se jednalo o jednu z dílčích indicíí podporujících závěr žalovaného. I bez této skutečnosti by závěry žalovaného o zneužití práva obstály.
66. Nedůvodné jsou rovněž výtky žalobce ohledně závěrů vyslovených v bodech 100 a 101 napadeného rozhodnutí ohledně párování transakcí v roce 2015. Soud k tomu uvádí, že obecně nezpochybňuje možnost použití peněžních prostředků v jiném čase na zamýšlené projekty. To však nijak nevyvrací závěry správce daně učiněné na základě analýzy finančních toků. Z nich jasně vyplynulo, že po uhrazení obchodních podílů žalobcem a po zaplacení zbylé části hodnoty emitovaných dluhopisů, žalobci nezbyly téměř žádné volné finanční prostředky na plánované investice.
67. K námitce směřující k bodu 103 napadeného rozhodnutí soud uvádí, že žalovaný netvrdil, že by nedošlo k vrácení peněžních prostředků poskytnutých formou zápůjčky společnosti AGRO 2000 s.r.o., ani to že by tyto peněžní prostředky nemohly být do budoucna použity jiným způsobem. Peněžní prostředky ze zápůjček byly zaplacený žalobci v prosinci 2015. Poté měl žalobce možnost použít je na zamýšlené projekty. Žádná z žalobcem zmíněných plánovaných investic se však do ukončení daňové kontroly neuskutečnila, ani nedošlo k přípravě její realizace (viz body 66-68 napadeného rozhodnutí).
68. Námitka není důvodná.

VI. C) Námitka nesprávného posouzení rozložení důkazního břemene

69. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, ale rovněž povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Tento princip je zakotven v ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Daňový subjekt tak má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro stanovení jeho daňové povinnosti. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v daném případě ze zákona o dani z příjmů.
70. Dle § 92 odst. 4 daňového řádu *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“* Žalobce v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) je v rámci daňové kontroly povinen důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení předložit.
71. Jak bylo vyloženo výše, žalovaný dospěl k závěru o zneužití práva. V takovém případě leží důkazní břemeno k prokázání tohoto institutu na správci daně [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, bod 22, odkazující na rozsudek z 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, týkající se zneužití práva u daňových podvodů na dani z přidané hodnoty; závěry judikatury ostatně převzala i úprava v daňovém řádu účinná od 1. 4. 2019 a promítla je do § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu]. Tuto konstrukci ostatně ani jeden z účastníků řízení nezpochybňuje. Žalobce se však domnívá, že po něm správce daně neměl vyžadovat žádné informace ohledně účelnosti emise dluhopisů, neboť jej důkazní břemeno v daňovém řízení netížilo.
72. Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně výzvou ze dne 19. 10. 2017 vyzval žalobce ke sdělení ekonomických důvodů emise dluhopisů. Na základě této výzvy hodlal mj. zjistit, jaký byl smysl emise dluhopisů, resp. k čemu hodlal žalobce finanční prostředky získané emisí dluhopisů využít. Žalobce na tuto výzvu reagoval a sdělil správce daně, na jaké investiční záměry měly být takto získané finanční prostředky využity. Reakci žalobce na výzvu lze chápat jako snahu prokázat účelnost emitovaných dluhopisů, nikoliv plnění důkazní povinnosti vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu. I pokud by žalobce na předmětnou výzvu nereagoval (nesdělil, k jakým účelům hodlal finanční prostředky získané emisí dluhopisů použít), nemohl by správce dospět k závěru o neunesení důkazního břemena žalobcem, pokud by neprokázal, že vydání dluhopisů nemělo žádný ekonomický smysl. Reakce žalobce na výzvu správce daně tak představovala určitou procesní obranu žalobce v reakci na závěr správce daně, že došlo ke zneužití práva. Obdobně jako při prokazování daňových podvodů v řízení o dani z přidané hodnoty totiž i v případě zneužití práva tíží důkazní břemeno vždy toliko správce daně a k žádnému jeho přesunu na daňový subjekt nedochází. Rozhodne-li se však daňový subjekt na výzvu správce daně reagovat a sdělit vlastní verzi událostí, resp. skutečnosti na jeho obranu, jedná se o procesní taktiku, která může zvrátit závěr správních orgánů o existenci zneužití práva.
73. V nynějším případě žalovaný i správce daně respektovali, že důkazní břemeno k prokázání existence zneužití práva leží na správních orgánech. Závěr o zneužití práva byl přesvědčivě popsán v napadeném rozhodnutí a obstál by, i pokud by žalobce na výzvu k prokázání skutečností nereagoval a nesdělil by, k jakým účelům měly být prostředky získané emisí dluhopisů využity. Správce daně i žalovaný snesli dostatek skutečností

prokazujících, že emise korunových dluhopisů na konci roku 2012 postrádala ekonomický smysl. Žalobci tak nebyla doměřena srážková daň z důvodu neunesení důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu, ale z důvodu zneužití práva.

74. Námitka tak není důvodná.

VII. Závěr a náklady řízení

75. Na základě výše uvedených skutečností soud žalobu žalobce zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
76. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl 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 nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.
77. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl, že se žalovanému v řízení náhrada nákladů řízení nepřiznává (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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 24. března 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu