



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **R -YARD spol. s r. o.**, IČO 15771105  
se sídlem H. Kvapilové 421/36, České Budějovice  
zastoupené daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem  
se sídlem Divadelní 4, Brno

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 12. 2021, č.j. 43944/21/5200-11431-706481 a č.j. 43949/21/5200-11431-706481,

takto:

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

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 18. 3. 2019 kontrolu daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017. Předmětem daňové kontroly bylo prověření tvrzení daňového subjektu, že z příjmů za zdaňovací období roku 2015 ve výši 399 960 Kč, roku 2016 ve výši 399 960 Kč a roku 2017 ve výši 399 960 Kč vyplacených z titulu úroků z korunových dluhopisů emitovaných v roce 2012, byla oprávněně sražena daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby ve výši 0 Kč dle § 36 odst. 3 v návaznosti na § 36 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ačkoli dle správce daně nebyl prokázán ekonomický smysl vydání dluhopisů. V rámci daňové kontroly správce daně prověřoval podmínky emise korunových dluhopisů a dále prověřoval smlouvu o převodu dluhopisů a dohodu o vzájemném započtení pohledávek a závazků. Kupujícími korunových dluhopisů byli jednatel a společník daňového subjektu, P. N. a druhý společník daňového subjektu, D. N. Jelikož k nákupu dluhopisů došlo mezi spojenými osobami ve smyslu § 27 odst. 3 zákona o daních z příjmů, vznikla správce daně pochybnost ohledně ekonomické opodstatněnosti emise dluhopisů pro žalobkyni. Žalobkyně dle závěru správce daně neprokázala ekonomickou racionalitu těchto operací, když prodejem korunových dluhopisů spojené osobě nebylo dosaženo zajištění zdrojů financování hospodářských aktivit žalobkyně, a proto představoval hlavní důvod emise dluhopisů získání neoprávněné výhody v rozporu se zákonem o daních z příjmů. Postupem žalobkyně došlo k vytvoření jejího umělého zadlužení za účelem snížení její daňové povinnosti a tímto způsobem žalobkyně současně formálně zabránila zdanění úrokových příjmů upisovatelů, což správce daně vyhodnotil jako zneužití práva.
2. Správce daně podle zákona o daních z příjmů a podle § 143 a § 147 a § 235 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 8. 2020, č.j. 1846229/20/2201-51521-302819 žalobkyni dodatečně stanovil k přímé úhradě daně z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015 ve výši 70 580 Kč a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 3 daňového řádu ve výši 14 116 Kč, dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 8. 2020, č.j. 1846348/20/2201-51521-302819 žalobkyni dále stanovil k přímé úhradě daně z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2016 ve výši 70 580 Kč, současně správce daně žalobkyni dle § 251 odst. 3 daňového řádu stanovil penále ve výši 14 116 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 8. 2020, č.j. 1846387/20/2201-51521-302819 žalobkyni dodatečně stanovil k přímé úhradě daně z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 ve výši 70 580 Kč, současně správce daně žalobkyni dle § 251 odst. 3 daňového řádu stanovil penále ve výši 14 116 Kč .
3. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 12. 2021, č.j. 43944/21/5200-11431-706481 (zdaňovací období roku 2015) zamítl a rozhodnutím ze dne 17. 12. 2021, č.j. 43949/21/5200-11431-706481 (zdaňovací období roku 2016 a 2017) částečně změnil rozhodnutí správce daně týkající se doměření daně z příjmů fyzických osob vybírané

srážkou, a to tak, že vypustil části výroku týkající se doměřeného penále za zdaňovací období roku 2016 a 2017.

## II. Shrnutí žaloby

4. Proti rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně dne 20. 2. 2022 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterou se domáhá jejich zrušení.
5. Dle žalobkyně je nesporné, že úroky z dluhopisů neměly být zdaněny 15 % daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017. Vydání dluhopisů o jmenovité hodnotě 1 Kč bylo logickým ekonomickým krokem k zajištění finanční stability žalobkyně. Mezi P. N., D. N. (dále též jako „společníci“) a žalobkyní existoval smluvní vztah o půjčování peněz, proto emise dluhopisů představovala narovnání vztahů mezi společníky a žalobkyní coby jejich dlužníkem. S vydanými dluhopisy mohli společníci snáz obchodovat, než postupovat pohledávky z půjčených peněz. K vypsání emise dluhopisů tudíž došlo proto, aby se společníci snáz dostali k finančním prostředkům z následného prodeje dluhopisů. Ekonomická podstata celé transakce tak spočívala v nahrazení jednoho závazku z půjčených peněz závazkem z úročených dluhopisů, protože úroky z prodlení, teoreticky požadovány novým věřitelem, by byly vyšší než úroky z dluhopisů, a žalobkyně by se ocitla v ekonomicky nepříznivé situaci. I pokud by žalobkyně z prodeje dluhopisů fakticky získala peníze od svých společníků, nezpůsobilo by to přírůstek aktiv, neboť žalobkyně by takto získané peníze použila např. na splacení půjček od svých společníků.
6. Podle žalobkyně emisí dluhopisů nedošlo k získání nových finančních prostředků, neboť emisní kurz dluhopisů byl uhrazen formou zápočtu se závazky z půjčených peněz. Žalobkyně má však za to, že i kdyby byl emisní kurz dluhopisů uhrazen novými finančními prostředky, tak by tyto prostředky byly opět použity na úhradu závazků z půjček a nastala by tak stejná situace. Jako absurdní žalobkyně označila chování žalovaného, který kdyby k zániku závazků z půjček došlo zaplacením, nikoli započtením s pohledávkou z emise dluhopisů, na zneužití práva by neusoudil, neboť by žalobkyně z emise dluhopisů získala nové finanční prostředky. Žalobkyně tudíž nepovažuje tvrzení správce daně o tom, že emisí nedošlo k zajištění nového zdroje financování, za správný. Náhrada půjčky za emisí dluhopisů do držby společníků představuje privativní novaci, původní pohledávka zanikla a vznikla pohledávka nová, což žalobkyně opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2007, č.j. 5 Afs 24/2007 – 53. Nejedná se tudíž o kumulativní novaci, neboť nedošlo ke změně závazku/pohledávky. Jedná se o optimalizaci daňového základu a daňové povinnosti, kterou nelze postihovat. K tomu žalobkyně zmínila např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č.j. 7 Afs 72/2008-97.
7. Podle žalobkyně není podstatné, zda získala finanční prostředky formou započtení, nebo penězi. Žalobkyně použila prostředky získané emisí dluhopisů na svůj provoz tak, že započtením splatila půjčené peníze od společníků, které dřív použila na úhradu provozních nákladů, což plyne z jejího účetnictví. V této souvislosti je dle žalobkyně nutné považovat i úroky z dluhopisů za vynaložené na financování jejích provozních nákladů (k tomu žalobkyně konkrétně uvedla důkazy předložené správci daně dne 4. 12., 11. 12. a 16. 12. 2019). Úroky z dluhopisů ve jmenovité hodnotě 1 Kč žalobkyně

správně zdanila srážkovou daní, byť vlivem zaokrouhlení je tato daň podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017 ve výši 0 Kč.

8. Žalobkyně, na rozdíl od žalovaného, nevidí rozdíl mezi získáním nových peněz z emitovaných dluhopisů a jejich použitím na úhradu závazků z půjček zaplacením, nebo započtením pohledávky z emise dluhopisů vůči závazkům z přijatých půjček. Tvrzení žalovaného, dle něhož emisí dluhopisů nedošlo k získání nových finančních prostředků, není proto správné. K přírůstku nových finančních prostředků by stejně nedošlo, neboť i pokud by k zápočtu nedošlo, nově získané peníze prodejem by byly použity na úhradu závazků žalobkyně vůči svým společníkům.
9. Žalobkyně konstatuje, že z předložených účetních dokladů je zřejmý účel použití půjčených peněz od společníků. Kdyby žalobkyně neměla půjčky k dispozici, nemohla by dostat úhradám svých závazků a nezachovala by plynulé cash-flow.
10. Nynější situace je dle žalobkyně odlišná od případu řešeného krajským soudem ve věci sp. zn. 57 Af 12/2021 (KOH-I-NOOR HARDMUTH a.s.), kde došlo k uměle vytvořené situaci zadlužení a následné emise dluhopisů. V případě žalobkyně však její zadlužení nebylo uměle vytvořeno, nýbrž vzniklo z důvodu půjček žalobkyně od svých společníků, kdy žalobkyně takto půjčené peníze použila na úhradu svých provozních nákladů. Emise dluhopisů tak sloužila na úhradu pohledávek žalobkyně vůči svým společníkům, kteří jí v minulosti poskytli půjčky na úhradu jejich provozních nákladů. Není tudíž pravdou, že účelem emise dluhopisů nebylo použití finančních prostředků na provozní činnost žalobkyně.
11. Žalobkyně dále namítá, že ji žalovaný neseznámil podle § 115 odst. 2 daňového řádu s úvahami, které z provedeného dokazování dovodil. Podle žalobkyně nelze § 115 odst. 2 daňového řádu redukovat na pouhé vyrozumění o doplnění dokazování a poskytnutí prostoru seznámit se s důkazy, ale žalovaný má aktivní povinnost žalobkyni seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Pokud žalovaný vyhodnotil doplněné odvolání ze dne 14. 12. 2019, 11. 12. 2019 a 16. 12. 2019 tak, že neposloužilo k objasnění účelu a smyslu nastavené transakce, měl toto žalobkyni sdělit před vydáním napadeného rozhodnutí a dát jí možnost reagovat na vzniklou situaci a navrhnout další důkazy.
12. Žalobkyně dále zpochybňuje zákonnost uloženého penále za rok 2015 a zastává názor, že její odpověď ze dne 22. 11. 2018 na výzvu k podání dodatečných daňových přiznání ze dne 29. 8. 2018 měla být za toto dodatečné daňové přiznání považována. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2015, č.j. 1 Afs 180/2014 – 32 žalobkyně nebyla povinna použít předepsaný tiskopis dle § 72 odst. 1 daňového řádu, když měla být za dodatečné daňové přiznání považována její odpověď správci daně ze dne 22. 11. 2018. Daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby za rok 2015 tak byla doměřena podle dodatečného přiznání a za toto zdaňovací období tudíž nelze předepsat penále. Žalobkyně má za to, že penále není konstruováno jako sankce za nesprávné daňové tvrzení, ale jako sankce za nepodání dodatečného daňového přiznání u nesprávně stanovené daně. Žalobkyni byla daň stanovena na základě její odpovědi ze dne 22. 11. 2018, kterou je třeba považovat za dodatečné daňové přiznání. Své závěry žalobkyně opírá a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č.j. 1 Afs 250/2016 – 48 a ze dne 28. 2. 2018, č.j. 1 Afs 375/2017 – 38.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného

13. Žalovaný předně odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, neboť žalobní námitky se překrývají s odvolacími námitkami a rozvíjejí je. K namítanému nesprávnému právnímu posouzení uznatelnosti úroků z dluhopisů žalovaný uvedl, že dospěl k závěru o zneužití práva a odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 374/06 a dále na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 7. 6. 2016, č.j. 8 Afs 34/2015 - 71 nebo ze dne 23. 8. 2006, č.j. 2 Afs 178/2005 - 64) a na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 ve věci „*Halifax*“, které pojednávají o institutu zneužití práva a vymezují podmínky pro jeho aplikaci. Zneužití práva je definováno jako „*navození stavu či situace, která nemá jiného hospodářského účelu, než snížení či eliminace daňové povinnosti, přičemž je opřeno o výklad textu zákona, jenž byl proveden pouze za použití jazykové metody výkladu právní normy, a to v rozporu se smyslem a účelem tohoto zákona.*“ Dle judikatury NSS je institut zneužití práva potřeba vykládat jako právní princip plnící funkci záchranné brzdy v případě, že doslovný význam konkrétního pravidla vede k rozporu s materiální spravedlností a s podstatou smyslu a účelu daného práva (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2015, č.j. 9 Afs 57/2015 - 120 nebo ze dne 26. 10. 2016, č.j. 8 Afs 87/2016 - 60). Žalobkyně postupovala formálně v souladu se zákonem o daních z příjmů a od počátku jednala tak, aby dosáhla na daňové zvýhodnění. Neobjasnila však ekonomický význam emise dluhopisů. Emise a následné upsání dluhopisů bylo uskutečněno za účelem zatížení žalobkyně nákladovými úroky, tedy došlo k vytvoření umělého zadlužení žalobkyně za účelem snížení její daňové povinnosti. Současně pak došlo k nezdanění úroků vyplacených společníkům žalobkyně - P. N. a D. N. tak obdrželi celou výši vyplacených úroků bez odečtení srážkové daně.
14. Žalovaný konstatoval, že vydání korunových dluhopisů bylo nevýhodné a nevhodné, postrádalo ekonomický smysl a jeho výsledkem bylo pouze dlouhodobé vysoké zatížení žalobkyně nákladovými úroky souvisejícími s emisí dluhopisů snižujících základ daně a nezdanění takto vyplacených úroků. V jednání žalobkyně lze spatřovat objektivní i subjektivní kritérium zneužití práva, když za objektivní složku žalovaný považoval získání umělého daňového zvýhodnění žalobkyně prostřednictvím nákladových úroků souvisejících s emisí korunových dluhopisů snižujících základ daně a nezdanění vyplacených úroků společníkům, a subjektivní složka byla zjištěna v personální provázanosti smluvních stran. Osoby v řídicí funkci žalobkyně jsou současně upisovatelé, kteří o veškerých úkonech souvisejících s danou transakcí též rozhodovali. Právě personální propojení subjektů umožnilo vzniknout situaci rozporné s účelem zákona, spočívající v nezdanění příjmů společníků a současně k uplatnění úrokových nákladů v základu daně. K uvedené námitce proto žalovaný uzavřel, že navzdory splnění formálních podmínek pro nedaněný úrokový příjem dle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů, byly tyto podmínky žalobkyní vytvořeny uměle a nerespektují smysl a účel zákona.
15. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že emise dluhopisů vedla ke zvýšení její stability, naopak došlo ke zvýšení jejího úrokového zatížení. Žalovaný dále konstatuje, že žalobkyně si protiřečí v tom, že na jedné straně v postavení dlužníka nestála o změnu věřitele v případě postoupení pohledávek společníků, a proto vydala dluhopisy, na druhé straně pak uvádí, že společníci mohli s dluhopisy snáze obchodovat, což by znamenalo právě změnu věřitele, které se žalobkyně chtěla vyhnout. Nadto považuje

žalovaný celou námitku ohledně komplikací s postoupením závazku z půjčky za irelevantní, když o vrácení a splatnosti půjčených finančních prostředků rozhodovali společníci, tedy spojené osoby.

16. K námitce, že faktické získání peněz prodejem dluhopisů by nezpůsobilo žádný přírůstek aktiv, neboť by byly použity na splacení peněžních půjček, je dle žalovaného rovněž irelevantní, neboť žalobkyně takto vytváří hypotetické úvahy pro situaci, která v tomto případě nebyla nastavena.
17. Odkaz žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu považuje žalovaný za nepřiléhavý, neboť tam popisovaná snaha o minimalizaci nákladů neznamená akceptaci zneužití práva.
18. K námitce, že není relevantní, zda žalobkyně obdržela finanční prostředky formou peněz nebo započtením, když dluhopisy posloužily ke splacení půjček, z nichž byl financován provoz žalobkyně, žalovaný uvedl, že půjčky společníků nebyly zatíženy žádným úrokem, a proto se financování běžných provozních nákladů neprojevovalo jako daňově uznatelný náklad. Pokud by pro financování provozních nákladů žalobkyně využila např. dlouhodobý provozní úvěr, který by byl zatížen úrokem, pak by úroky vázící se k tomuto úvěru mohly být daňově uznatelným nákladem. Půjčky společníků sloužily k zajištění příjmů v období, v němž byly uplatněny, tudíž nelze považovat úroky z následně emitovaných dluhopisů za daňově uznatelný náklad pro úhrady nákladů uplatněných v minulosti před emisí dluhopisů.
19. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou nevydání seznámení s úvahami, jež žalovaného vedly k vydání napadeného rozhodnutí s možností na tyto úvahy reagovat a navrhnout důkazy. Žalovaný konstatuje, že žalobkyně neobjasnila účel a smysl nastavené transakce. V rámci prvostupňového i odvolacího řízení mohla předkládat jakékoliv důkazy na podporu svých tvrzení, aniž by v tomto směru musela být daňovými orgány instruována. Žádné zkrácení práv žalobkyně tudíž nemohlo nastat.
20. Ohledně namítaného nezákonně stanoveného penále žalovaný konstatoval, že žalobkyně na základě výzvy nepředložila dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob na předepsaném tiskopise, a nadto deklarovala, že není povinna dodatečné daňové přiznání podat. Ačkoli správce daně byl dle žalovaného povinen vydat žalobkyni výzvu k odstranění vad podání dle § 74 odst. 1 zákona o dani z příjmů, nelze odhlédnout od skutečnosti, že žalobkyně opakovaně uváděla, že není dán důvod ke změně údajů uvedených v původním daňovém přiznání pro zdaňovací období roku 2015. Z tohoto důvodu veškeré změny uvedené v dodatečném platebním výměru byly stanoveny na základě zjištění provedených správcem daně a nebyly uvedeny žalobkyní v neformulářovém podání. Proto správce daně nepřistoupil k zaslání výzvy k odstranění vad podání ve smyslu § 74 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného tak žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále, neboť z její strany nedošlo k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání a daň byla stanovena dodatečně na základě zjištění správce daně.
21. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

#### IV. Právní hodnocení krajského soudu

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K..

orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl bez jednání, neboť pro takový postup byly splněny podmínky § 51 odst. 1 s. ř. s.

23. Žaloba není důvodná.

24. Z daňového spisu vyplynuly tyto podstatné skutečnosti:

- Dne 18. 3. 2019 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017. Předmětem daňové kontroly byly všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, kdy mj. správce daně prověřoval okolnosti související s emisí korunových dluhopisů v roce 2012, jejich upsání pouze jednateli a společníkům žalobce, zaúčtování a vyplacení úroků související s jejich vyplacením, sražením a zdaněním, resp. nesražením a nezdaněním vyplacených úroků zvláštní sazbou daně ve smyslu § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů v kontrolovaných obdobích. S vydáním dluhopisů byly prověřovány emisní podmínky dluhopisů, smlouvy o převodu dluhopisů, dohody o vzájemném započtení pohledávek a závazků, kdy kupujícími korunových dluhopisů byli P. N., jednatel a 50% společník daňového subjektu a D. N., 50% společník žalobce.
- Zahájení uvedené daňové kontroly předcházela zjištění vyplývající z provedené daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015, jejímž předmětem bylo prověření daňové uznatelnosti finančních nákladů z úvěrů a půjček dle § 19 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů účinného do 31. 12. 2013, které souvisí s korunovými dluhopisy emitovanými v roce 2012 dle uvedeného zákona. Správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala a neobjasnila důvod emise dluhopisů a jeho upsání jednateli a společníkům. Jednalo se o transakci postrádající ekonomicky racionální smysl, došlo k vytvoření umělého zadlužení žalobkyně za účelem snížení její daňové povinnosti, tedy ke zneužití práva.
- Dne 29. 8. 2018 zaslal správce daně žalobkyni výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve smyslu § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť dle zjištění správce daně došlo ze strany žalobkyně v souvislosti s vydáním dluhopisů a následnou výplatou úroků za zdaňovací období roku 2015 ve výši 399 960,- Kč ke zneužití práva, neboť měla být u dluhopisů vydaných v roce 2012 v souvislosti s nestandardně nastavenou transakcí sražena a odvedena daň ve výši 15% z úhrnné výše vyplacených úroků.
- Dne 22. 11. 2018 žalobkyně reagovala na výzvu správce daně, nesouhlasila s povinností podání dodatečného daňového přiznání k dani vybírané srážkou a výzvu považovala za nezákonnou.
- Správce daně druhou výzvou ze dne 21. 8. 2019 k prokázání skutečností vyzval žalobkyni, aby v návaznosti na vydané (emitované) korunové dluhopisy prokázala, že příjem ve výši částky dluhopisových úroků za zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017 byl vyplacený z titulu úroků z dluhopisů (úroky z dluhopisů oběma upisovatelům byly vyplaceny celkem ročně ve výši 399 960,- Kč) a že z této částky byla oprávněně sražena daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K..

zvláštní sazby daně ve výši 0,- Kč dle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů v návaznosti na § 36 odst. 2 písm. a) téhož zákona.

- Na uvedenou druhou výzvu žalobkyně reagovala dne 4. 9. 2017 s tím, že s výzvou správce daně ze dne 28. 9. 2019 k prokázání rozhodných skutečností nesouhlasila.
  - Správce daně v rámci kontrolního zjištění uvedl, že žalobkyně neprokázala a neobjasnila důvod emise dluhopisů a jeho upsání a na základě souhrnu jednotlivých zjištění a důkazů dospěl k závěru, že se jedná o zneužití práva, jelikož žalobkyně vytvořila v souvislosti s vydáním korunových dluhopisů neobvyklé a umělé podmínky, které jí umožnily dosáhnout daňové výhody, tj. nesražení daně z úrokového výnosu a současně zkrácení základu daně z příjmů právnických osob v důsledku uplatnění úroků jako nákladů daňově účinných.
  - Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že hlavním důvodem pro doměření daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně, tedy sražení 15% sazby daně z vyplacených částek dluhopisových úroků dle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů v návaznosti na § 36 odst. 2 písm. a) tohoto zákona a v návaznosti na § 38s téhož zákona v předmětných zdaňovacích obdobích, označil skutečnost, že žalobkyně zahrnula do nákladů úroky z korunových dluhopisů a jediným cílem emise dluhopisů bylo získání výhody pro jejich vlastníky ve formě výplaty nezdaněných úroků, kdy systémem zaokrouhlování daně se daň z korunových dluhopisů emitovaných do konce roku 2012 nesráží, a snížení daňové povinnosti žalobce je tak právě o hodnotu vyplacených úroků z dluhopisů.
  - Na základě uvedených zjištění vydal správce daně dodatečné platební výměry, kterými byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017 a současně těmito platebními výměry správce daně žalobkyni stanovil konkrétní výši penále dle § 251 odst. 3 daňového řádu.
  - Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 12. 2021, č.j. 43944/21/5200-11431-706481 zamítl odvolání žalobce a potvrdil vydaný dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2015, rozhodnutím ze dne 17. 12. 2021, č.j. 43949/21/5200-11431-706481 změnil dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2016 a dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2017, a to tak, jak je uvedeno ve výroku dotčeného napadeného rozhodnutí. Obě napadená rozhodnutí byla žalobci doručena dne 28. 12. 2021.
25. Úvodem krajský soud považuje za vhodné vysvětlit právní podstatu korunových dluhopisů. Jedná se o dluhopisy emitované zpravidla v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 v takové jmenovité hodnotě, aby při aplikaci § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012 a čl. IV bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, bylo zdanění úrokového příjmu 15 % srážkovou daní rovno 0 Kč (základ daně byl stanovován za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhloval

se na celé koruny dolů). Účelem emise korunových dluhopisů mělo být zajištění financování emitenta, který následně mohl uplatnit úrokový náklad, kterým snížil základ příjmové daně. Zákonem stanovená možnost emise dluhopisů tak představuje jakousi pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů. Na straně upisovatele pak úpis dluhopisů představuje daňovou optimalizaci v podobě absence daně z úrokového příjmu. Jinými slovy podstata emise korunových dluhopisů spočívala v nezdanění úrokových příjmů plynoucích z jejich emise, základ daně se vyměřoval samostatně za jednotlivé dluhopisy a nastavená transakce umožnila uplatnění nákladového dluhopisového úroku jako daňově účinného nákladu.

26. V projednávané věci byla žalobkyně emitentem korunových dluhopisů. Následně v rámci zdaňovacích období let 2015, 2016 a 2017 žalobkyně zdanila roční příjem fyzických osob (upisovatelů) ve výši 399 960 Kč plynoucí z úroků z dluhopisů srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 0 Kč, čímž neoprávněně získala výhodu nezdanění příjmů fyzických osob – společníků žalobkyně.
27. Žalobkyně ve svých podáních ve správním řízení i v žalobě zpočátku vysvětluje opodstatněnost celé transakce spočívající v emisi dluhopisů, jejímž cílem měla být kapitalizace pohledávek, které měla žalobkyně vůči svým společníkům. Dle žalobkyně byly transakce týkající se emise a úpisu dluhopisů provedeny v souladu se zákonem o daních z příjmů. Daňové orgány však v řešené věci učinily závěr, že úpisem dluhopisů spojeným osobám došlo k uměle vytvořenému získání daňového zvýhodnění žalobkyně formou nezdanění výnosů z držby dluhopisů v případě žalobkyně formou nákladových úroků souvisejících s emisí korunových dluhopisů snižujících základ daně. Takový postup neodpovídá základnímu smyslu práva. Krajský soud se proto nejprve zabýval stěžejní otázkou v projednávané věci, kterou je (ne)prokázání zneužití práva.
28. Výkladem institutu zneužití práva se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který například v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č.j. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS, obecně v této souvislosti uvedl, že právo musí „*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.*“
29. Na tyto závěry pak Nejvyšší správní soud navázal například v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007 - 108, dle něhož „*[t]ímto prizmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ta ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu. Jestliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoučelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů.*“

*Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu. Tento obecný princip, formulovaný ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu, jenž úspěšně prošel testem ústavnosti (usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06), má své vyjádření i v zákoně o daních z příjmů, a to mimo jiné v ust. § 23 odst. 10 tohoto zákona, podle něhož se pro zjištění základu daně vychází, až na zákonem stanovené výjimky, z účetnictví vedeného podle účetních předpisů, pokud ovšem nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Je tedy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit, k nimž se váží příjmy a výdaje daňového subjektu“ (důraz doplněn).*

30. Nejvyšší správní soud se vyjádřil také k relevantní judikatuře Soudního dvora, a to například v rozsudku ze dne 15. 10. 2015, č.j. 9 Afs 57/2015-120, dle něhož „[j]edním z významných rozhodnutí Soudního dvora, v němž je obecný princip zákazu zneužití práva formulován, je rozhodnutí ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, Sb. rozh., s. I-11569. V něm Soudní dvůr poprvé uvedl dvouступňový test pro posouzení, zda došlo ke zneužití práva. Ten spočívá v hodnocení dvou podmínek, a to zda kombinací objektivních okolností, při nichž přes formální splnění podmínek daných komunitárním právem nedošlo k dosažení cíle těchto norem; subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.“ Nejvyšší správní soud taktéž konstatoval, že „[z]ávěry Soudního dvora jsou v projednávané věci spíše inspirativní, než přímo závazné“, jelikož „daňová uznatelnost či neuznatelnost úrokových nákladů je [...] otázkou vnitrostátní.“ Pro posuzovanou věc je důležitý též závěr Nejvyššího správního soudu, dle něhož „[s]myslem § 24 zákona o daních z příjmů je nepochybně daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový poplatník vůbec nezískal či ani neměl možnost získat, případně udržet si zdanitelné příjmy. Pokud je zřejmé, že je náklad vynaložen v rozporu s uvedeným účelem, nemůže být tento smysl naplněn.“ Tímto dodatkem Nejvyšší správní soud ovšem neříká opět v podstatě nic jiného, než že vynaložené náklady musí mít racionální ekonomické opodstatnění, neboť ekonomicky iracionální transakce k získání či udržení zdanitelných příjmů vést nemohou. Dále k otázce aplikace judikatury Soudního dvora k výkladu zásady zákazu zneužívání práva srov. například také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č.j. 2 Afs 83/2010-68 (zejména odstavce [21] až [23]).
31. Ze shora citované judikatury lze tedy v souladu s daňovými orgány dovodit, že za zneužití práva je nutno považovat situaci, kdy jediným či primárním důvodem posuzovaných transakcí je získání daňové výhody, neboť jinak postrádají ekonomický smysl (citovaná judikatura se tak zcela zřetelně promítla i v aktuální dikci § 8 odst. 4 daňového řádu, dle něhož „[p]ři správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“).

32. V intencích shora vyložených závěru krajský soud přistoupil k posouzení otázky, zda daňové orgány dostatečně prokázaly naplnění znaků zneužití práva. Dospěl přitom k závěru, že důkazní břemeno v tomto ohledu unesly.
33. Předně krajský soud v této souvislosti uvádí, že žalobkyně v podstatě nezpochybňuje samotná skutková zjištění daňových orgánů, pouze nesouhlasí s jejich hodnocením. Správce daně i žalovaný pak rozhodné skutkové okolnosti posuzované věci popsali velice obsáhle a podrobně, pročež postačí na příslušné pasáže odůvodnění jejich rozhodnutí odkázat.
34. Zcela zásadní pro posouzení věci je skutečnost, že na emisi dluhopisů se podílely výhradně spojené osoby, tj. P. N. a jeho manželka D. N.. P. N. je přitom jediným jednatelem a 50 % společníkem žalobkyně, stejně jako je 50 % společníkem D. N. Přes pokusy žalobkyně navodit dojem legitimacy celé transakce, právě propojenost jednotlivých aktérů má významný dopad na posouzení emise dluhopisů a okolností tuto emisi provázejících. Žalobkyně po celou dobu daňového řízení i v podané žalobě konstantně uvádí, že podstatou transakce byla kapitalizace pohledávek vůči společníkům. Půjčky žalobkyně od společníků vznikaly postupně od roku 1995, přičemž sloužily na financování mezd, daní, provozních nákladů, leasingu, apod. Žalobkyně emitované dluhopisy ani nenabízela třetím osobám, neboť kapitalizací dluhu vůči společníkům mělo být zajištěno další fungování žalobkyně, když nahradila finanční prostředky z půjček od společníků za finanční prostředky z upsaných dluhopisů. Nelze opomenout ani skutečnost, že k celé transakci došlo koncem roku 2012, tedy v době nabytí účinnosti změny zákona č. 172/2012 Sb., kterým byla provedena změna zákona o dluhopisech, a došlo k zásadnímu zjednodušení podmínek emise dluhopisů. Žalobkyní bylo plně využito i přechodné ustanovení Čl. IV. bodu 2 zákona č. 192/2012 Sb., umožňující zaokrouhlovat základ daně a daň vybíranou srážkou z úrokového příjmu z dluhopisů emitovaných do 31. 12. 2012 podle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů účinného do 31. 12. 2012. Současně žalobkyně již musela vědět, že počínaje dnem 1. 1. 2013 bude platit jiná právní úprava pro zaokrouhlování úrokových výnosů, podle které nebylo možné základ daně a daň zaokrouhlovat dle jednotlivých dluhopisů. Emise korunových dluhopisů tak představovala výhodu spočívající jednak v uplatnění nákladových úroků jako daňově uznatelných a s tím související snížení základu daně a jednak ve zdanění úrokových příjmů společníků ve výši 0 Kč. Jak plyne ze shora uvedeného, při posuzování znaků zneužití práva nelze jednotlivé daňové účinky příslušných transakcí (nyní emise dluhopisů) vzájemně oddělovat, neboť z tohoto pohledu tvoří jeden celek. Je zcela evidentní, že společníci činili veškeré shora popsané kroky právě za tím účelem, aby ještě na sklonku roku 2012 stihli emisi korunových dluhopisů uskutečnit.
35. Krajský soud zcela sdílí pohled daňových orgánů v tom, že žalobkyně by při racionální a tržními principy limitované úvaze k emisi dluhopisů v prosinci roku 2012 nepřistoupila, pokud by upisovateli nebyli právě společníci žalobkyně. Samotná emise a úpis korunových dluhopisů a bližší okolnosti s touto činností spojené pak vedou k závěru o umělém navození situace, jehož jediným účelem bylo získání daňové výhody. Zcela zásadní pro posouzení naplnění kritérií zneužití práva je skutečnost, že emise dluhopisů byla neveřejná a žalobkyně zprostředkující bance určila konkrétní subjekty, kteří budou upisovateli daného objemu dluhopisů. Jedinými upisovateli tak byly výhradně spojené osoby. Pokud se žalobkyně dovolává ekonomické opodstatněnosti

dotčených transakcí, již zdůvodňuje své počínání, pak právě propojenost jednotlivých aktérů její argumentaci významným způsobem oslabuje. Nelogická je rovněž argumentace žalobkyně, že emise dluhopisů a s ní související kapitalizace pohledávek společníků zajistila žalobkyni další fungování a záchranu před krachem. Jak vyplynulo ze zjištění správce daně, půjčky společníků žalobkyni byly bezúročné, čímž jí do jisté míry zajišťovaly zisk, resp. vyšší podíl na zisku. Převedením bezúročných pohledávek na úročené dluhopisy však žalobkyně sama sebe zatížila nemalými náklady v podobě dluhopisových úroků, když nadto nezískala žádné reálné finanční prostředky.

36. V podstatě jediné smysluplné vysvětlení tak v daném ohledu na rozdíl od žalobkyně nabízí daňové orgány, a totiž že žalobkyně tímto postupem zamýšlela primárně vytvořit dlouhodobé zatížení vysokými nákladovými úroky, jež hodlala uplatňovat coby daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, a zároveň zajistit nezdaněný příjem v podobě těchto úroků pro své společníky. Případný další ekonomický efekt emitovaných dluhopisů pak měl pouze druhotnou povahu. Jednalo se tedy o transakce bez reálného ekonomického významu, jejichž převažujícím smyslem bylo vytvoření podmínek pro získání daňové výhody jak žalobkyně, tak společníků. Již z toho je patrný rozpor se smyslem zákona o daních z příjmů, neboť předmětem daně z příjmů fyzických i právnických osob jsou příjmy z činností a nakládání s majetkem, které sledují racionální účel a nikoli pouze snížení daňové povinnosti. Mezi kroky žalobkyně a získáním daňové výhody je pak též jednoznačně patrná i příčinná souvislost, neboť bez nich by k získání popsané daňové výhody v podobě uznatelných nákladů a v podobě nulového úročení příjmů z úroků nedošlo. Podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu tedy byly naplněny. Daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav věci, který přílehlavým způsobem posoudily. Argumentace předestřená žalobkyní naproti tomu posouzení transakce daňovými orgány nezpochybnila.
37. Tento závěr pak vede nevyhnutelně k tomu, že správce daně nemohl konstatovat jinak, než že ze strany žalobkyně došlo ke zneužití výhody vyplývající v nezdanění úrokových příjmů plynoucích držitelům (v tomto případě společníkům) korunových dluhopisů (resp. ze způsobu zaokrouhlování daně z úrokových příjmů plynoucích z korunových dluhopisů emitovaných pouze v roce 2012 - § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů), kdy emise korunových dluhopisů právě v roce 2012 nespočívala v rozporu s daňovou legislativou, ale v rozporu s účelem samotného práva. Jakkoli emise korunových dluhopisů (do konce roku 2012 s nezdaněnými příjmy v podobě úroků), jakož i způsob zdanění dotčených úrokových příjmů nejsou samy v rozporu se zákonem, je to v posuzované věci právě souhrn veškerých zjištěných okolností, který je činí jedním obcházejícím právo, jemuž nelze poskytnout soudní ochranu. Lze tak uzavřít, že celá transakce byla uměle vytvořena s cílem získání daňové výhody. Přeměna závazku z bezúročné půjčky v závazek z titulu neveřejně nabízených dluhopisů jejich následným započtením postrádala jakýkoliv racionální ekonomický smysl a nepřinesla žalobkyni žádný přínos. V uměle vytvořeném získání daňového zvýhodnění je tak nutné shledat naplnění kritérií zneužití práva.
38. Krajský soud se ztotožnil s tvrzením žalovaného, dle kterého si žalobkyně odporuje, když uvádí, že nestála o změnu věřitele při případném postoupení pohledávek společníků a na druhé straně uvádí, že transakce byla pro společníky výhodná právě s ohledem na snadnou obchodovatelnost jimi držovaných dluhopisů. Takový argument

odůvodňující ekonomický přínos dotčené transakce zcela postrádá smysl a působí značně účelově. O emisi a následném upsání dluhopisů mezi žalobkyní a společníky rozhodovaly spojené osoby přímo se podílející na kapitálu a hlasovacích právech emitenta. Tyto shodné osoby měly rovněž vliv na vrácení finančních prostředků z půjček a na jejich případné postoupení cizím věřitelům. Námitka ohledně případného postoupení pohledávek a nutnosti splácet úroky z prodlení je proto zcela irelevantní.

39. Nelze přistoupit ani na odůvodnění ekonomické podstaty transakce spočívající v kapitalizaci pohledávek společníků. Za kapitalizaci lze považovat převedení závazku do vlastního kapitálu. Jinými slovy se jedná o transformaci pohledávky věřitele za společností v majetkovou účast v ní, kdy společníci zvýší vlastní kapitál společnosti poskytnutím příplatku mimo základní kapitál, nebo kdy do společnosti vstoupí s majetkovou účastí věřitel, který má vůči společnosti pohledávku. Jedná se o způsob snížení zadluženosti podniku tím, že výměnou za poskytnutí podílu ve společnosti zaniká její dluh a věřitel se stává společníkem, nebo stávající společník zvyšuje svůj podíl, či získá podíl nový. Pokud by v nyní řešeném případě mělo dojít ke kapitalizaci pohledávky společníků vůči žalobkyni, muselo by dojít k převedení pohledávek na vklady do vlastního kapitálu žalobkyně, tedy ke zvýšení vlastního kapitálu o hodnotu pohledávek. Společníci by tak převedli své pohledávky vůči společnosti na vlastní zdroje financování majetku podniku. K takové situaci však u žalobkyně nedošlo, neboť došlo toliko k nahrazení jednoho závazku závazkem jiným, jak ostatně sama opakovaně uvádí v žalobě. Žádný cizí kapitál žalobkyně prostřednictvím nastavené transakce nezískala. Na uvedeném ničeho nemění ani odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2007, č.j. 5 Afs 24/2007 – 53 v souvislosti s privativní novací. Krajský soud nerozporuje, že se v případě nahrazení závazků jednalo o privativní novaci, tato skutečnost však nemá žádný vliv na absenci ekonomické opodstatněnosti celé transakce emise dluhopisů a na neoprávněnosti nezdanění úrokových příjmů.
40. Pokud žalobkyně odůvodňuje ekonomickou racionalitu transakce úhradou provozních nákladů, které ovšem fakticky vznikly v minulosti, tedy předtím, než došlo emisi dluhopisů, a byly již v té době kryty financemi z půjčky od společníků žalobkyně, pak s takovou argumentací souhlasit nelze. Uvedený závěr lze demonstrovat na ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého platí, 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.“ Náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů mohou být uplatněny v tom daňovém období, v němž k jejich vynaložení došlo. Provozní náklady jsou náklady sloužící k financování běžné provozní činnosti vázící se ke konkrétnímu daňovému období. Pokud by na financování běžné provozní činnosti žalobkyně využila úročený úvěr, tak veškeré úroky vztahující se k tomuto úvěru by skutečně představovaly daňově uznatelný náklad. Žalobkyně však v minulosti použila k financování běžné provozní činnosti bezúročné půjčky společníků. Nelze proto dovozovat, že příjmy (resp. úrokové náklady) z následně emitovaných dluhopisů měly zajistit financování žalobkyně v tom období, v němž byly provozní náklady uplatněny jako daňově uznatelné náklady.
41. Z uvedeného vyplývá, že mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat vazba věcná i časová a neuznatelné jsou pak takové

náklady, které neodpovídají ekonomicky racionálnímu chování. Žalobní argumentace, dle které není rozdíl mezi tím, zda žalobkyně kryla své provozní náklady (svou činnost) z vyplacených finančních prostředků či zápočtem, tak není správná, neboť za ekonomicky racionální nelze považovat transakci, kterou žalobkyně zdůvodňuje krytím provozních nákladů vzniklých v minulosti, tedy před emisí dluhopisů. Uznatelnost nákladových úroků, resp. oprávněnost nulového zdanění úrokových příjmů, nelze opírat o to, že úroky, resp. emise dluhopisů, financují dříve poskytnuté půjčky, které sloužily ke krytí dříve vynaložených výdajů na provozní náklady, když tyto výdaje vznikly v obdobích dávno předcházejících emisi dluhopisů. Na tomto závěru pak nemohou ničeho změnit ani žalobou konkrétně poukazované doklady prokazující financování nákladů žalobkyně z půjček od společníků. K tomu je navíc třeba doplnit, že takto půjčené finanční prostředky sice v minulosti byly použity na chod společnosti, ale byly z nich hrazeny i soukromé platby společníků, jak plyne z daňového spisu.

42. Nelze akceptovat ničím nepodložené spekulace žalobkyně, dle kterých pokud by k úhradě dluhu žalobkyně vůči jejím společníkům došlo zaplacením ze získaných finančních prostředků, nikoli zápočtem dluhu, k uznání uplatněných nákladů a k akceptaci nulově zdaněných příjmů z úroku, by ze strany správce daně došlo. V rámci hodnocení toho, zda v daném případě došlo ke zneužití práva, je třeba vždy posuzovat konkrétní okolnosti dané věci, správce daně by tak byl povinen hodnotit konkrétní okolnosti např. v situaci, kdy by žalobkyně získala finanční prostředky nikoli zápočtem dluhu svých společníků, ale např. veřejnou emisí dluhopisů. Ve věci nyní projednávané jsou to ovšem právě emisní podmínky a okolnosti vydání dluhopisů; personální propojenost s ohledem na osoby upisovatelů, kteří jsou současně jedinými společníky žalobkyně; způsob úhrady v podobě zápočtu pohledávek; faktické nezískání finančních prostředků a naopak zatížení žalobkyně úrokovými náklady, které vedly daňové orgány i krajský soud k závěru o ekonomické iracionalitě dané transakce, jejímž jediným účelem bylo zneužití práva.
43. Krajský soud proto uzavírá, že jednání žalobkyně v podobě emise dluhopisů, jejímž důsledkem je mimo jiné vznik úrokových příjmů, nemělo žádný ekonomický význam, kromě uměle vytvořeného získání daňového zvýhodnění v podobě nulového zdanění úrokového příjmu a bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona. Žalobkyně neobjasnila svůj postup, a proto lze jednoznačně usuzovat na zneužití práva.
44. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nesprávného postupu správce daně, který podle § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil žalobkyni s úvahami, které z provedeného dokazování dovodil.
45. Dle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že pokud odvolací orgán provádí v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
46. Jak vyplývá z napadených rozhodnutí (body 104 a 105 rozhodnutí č.j. 43944/21/5200-11431-706481 a body 105 a 106 rozhodnutí č.j. 43949/21/5200-11431-706481) žalobkyní

předložené doklady v prosinci 2019 v podobě výpisů z účtů 365, 321, 326, 341, 342, 365 a další doklady a příslušné faktury, měly prokázat, že půjčky od společníků žalobkyně použila na financování svých provozních nákladů. Správce daně ovšem dospěl k závěru, že tyto žalobkyní předložené doklady nepřinášejí žádné nové skutečnosti a důkazy, které by byly pro věc podstatné. Nemohou totiž nijak doložit ani objasnit účel a smysl nastavené transakce v souvislosti s emisí dluhopisů. Uvedený závěr koresponduje pak i s výše uvedeným konstatováním krajského soudu, dle kterého transakce žalobkyně, která emisí dluhopisů měla krýt provozní náklady vzniklé v minulosti před emisí dluhopisů, resp. měla touto emisí umožňovat půjčku svým společníkům, jejímž prostřednictvím financovala tyto tehdy vzniklé náklady, není ekonomicky racionální, neboť postrádá zejména časovou souvislost provozních nákladů a emise dluhopisů. Za této situace nenastaly podmínky pro aplikaci § 115 odst. 2 daňového řádu, když navíc odvolací orgán setrval na právním názoru vysloveném správcem daně (§ 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu). Žalobou tvrzená aktivní povinnost správce daně vyzývat daňový subjekt, pokud dospěje k závěru, že jím předložené doklady neprokazují ničeho pro věc podstatného, z citovaného zákonného ustanovení nevyplývá. Ke zkrácení procesních práv žalobkyně nedošlo, žalobkyně měla v průběhu daňového řízení možnost předkládat důkazy na podporu svých tvrzení, přičemž si byla postojem daňových orgánů ohledně průkaznosti těchto dokladů vědoma (viz závěry daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015).

47. Žalobkyně dále nesouhlasí s penále, které jí bylo doměřeno za zdaňovací období roku 2015. Penále dle žalobkyně být doměřeno nebylo, neboť daň byla správcem daně doměřena na základě dodatečného daňového přiznání. Tento závěr osvědčuje dle žalobkyně skutečnost, že ji správce daně postupem dle § 74 odst. 1 daňového řádu nevyzval k odstranění vad podání dodatečného daňového přiznání.
48. Z obsahu daňového spisu se podává, že dne 29. 8. 2018 zaslal správce daně na základě zjištění plynoucích z výsledků daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 žalobkyni výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 podle § 145 odst. 2 daňového řádu s tím, že žalobkyně byla současně vyrozuměna o postoji správce daně stran zjištění o zneužití práva a o důvodném předpokladu doměření daně z příjmů fyzických osob. Žalobkyně nejprve dne 1. 9. 2018 podala ve věci výzvy ze dne 29. 8. 2018 ke správcem daně stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu. Na základě obsáhlých závěrů o tom, že v jejím případě nedošlo ke zneužití práva, konstatovala, že je výzva nezákonná a nezákonné je též doměřovací řízení u daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Dne 22. 11. 2018 žalobkyně dále reagovala na výzvu s tím, že nesouhlasila s povinností podání dodatečného daňového přiznání, dle jejího názoru se nejednalo o zneužití práva a výzvu správce daně považuje za nezákonnou. Následně správce daně zahájil daňovou kontrolu. Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2015 doměřena daň z příjmů fyzických osob a dále penále dle § 251 odst. 3 daňového řádu. V případě let 2016 a 2017 správce daně žalobkyni výzvu dle § 154 odst. 2 daňového řádu nezaslal, proto nebyly dány podmínky pro uložení penále, které tak doměřeno nebylo.
49. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozhodnutí ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS nebo ze dne 2. 3. 2016, č.j. 6 Afs

79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS) vyplývá, že pokud získá správce daně mimo daňovou kontrolu informace o tom, že daňová povinnost je vyšší než daňovým subjektem deklarovaná, musí postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Poznatky správce daně přitom nemusí nezbytně zakládat jistotu, v jaké výši bude daň doměřena. Postačí, pokud na jejich základě lze předpokládat samo doměření daně. Poznatky správce daně však musí vykazovat určitou minimální kvalitu. V nynějším případě správce daně vycházel z poznatků nabytých provedenou daňovou kontrolou za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015, jejímž předmětem bylo prověření daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob v rozsahu prověření daňové uznatelnosti finančních nákladů souvisejících s emisí korunových dluhopisů v roce 2012. Dle závěrů správce daně neměla nastavená transakce ekonomicky racionální smysl a výsledný stav nebyl v souladu s účelem zákona, neboť došlo k umělému zadlužení žalobkyně za účelem snížení daňové povinnosti. Právě ve vazbě na výsledky kontrolních zjištění správce daně žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015 (nikoli však za zdaňovací období let 2016 a 2017) a ve výzvěch specifikoval skutečnosti, dle kterých důvodně předpokládal doměření daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.

50. Doměřit daň lze podle § 143 ve spojení s § 145 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 3. 2017, č.j. 1 Afs 250/2016 – 48 „[s]ystém správy daní je postaven na spolupráci daňových subjektů a správce daně (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Součinnost daňových subjektů spočívá především v dobrovolném podávání daňových přiznání, ve kterých samy uvádějí všechny okolnosti rozhodné pro vyměření daně a samy vyčíslí svoji daň (§ 1 odst. 3 daňového řádu)... Jestliže následně správce daně svoji činností zjistí, že vyměřená daň měla být vyšší a daňový subjekt po formálním upozornění na tuto nesrovnalost odmítne podat dodatečné daňové přiznání, správce daně daň z moci úřední doměří a z doměřené částky daně stanoví penále... Účelem penále je motivovat daňový subjekt k plnění posledně zmíněné povinnosti. Daňový subjekt má o zjištění, že daň má být vyšší než poslední známá daň, kvalifikovanou formou – dodatečným daňovým přiznáním – správce daně zpravit. Aby byl motivován tuto povinnost plnit dobrovolně, zákon stanoví, že v případě doměření daně na základě takového sdělení se penále nestanoví.“
51. Jak již soud uváděl výše, správce daně na základě zjištěných skutečností důvodně předpokládal, že daň bude žalobkyni doměřena, proto postupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně na výzvy správce daně k podání dodatečných daňových přiznání reagovala jednak stížností ze dne 1. 9. 2018 a jednak odpovědí ze dne 22. 11. 2018, v nichž uvedla, že nesouhlasí se závěrem ohledně zneužití práva vytvořením situace vedoucí k jejímu umělému zadlužení. S výzvou tudíž nesouhlasila, považovala ji za nezákonnou a obsáhle odůvodnila údajnou výhodnost provedené transakce. Dle žalobkyně jí tak povinnost k podání dodatečného daňového přiznání nevznikla. Správce daně následně přistoupil k zahájení daňové kontroly a daň stanovil dokazováním.
52. Žalobkyně nyní v žalobě uvádí, že jí daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015 byla doměřena právě na

základě její odpovědi ze dne 22. 11. 2018, kterou správce daně považoval za dodatečné daňové přiznání, a to s ohledem na skutečnost, že ji nevyzval postupem dle § 74 odst. 1 daňového řádu k odstranění vad podání.

53. Podle § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle svého skutečného obsahu bez ohledu na to, jak je označeno.
54. Podle § 72 odst. 1 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020) lze dodatečné daňové přiznání podat pouze na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, která má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem.
55. Podle § 70 odst. 3 daňového řádu musí být z podání zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. Podle § 141 odst. 5 daňového řádu „*V dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování uvede daňový subjekt rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění; v případě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavců 2 a 4 uvede i důvody pro jeho podání.*“
56. Podle § 74 odst. 1 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020) „*Má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví.*“
57. Krajský soud posoudil v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu podání žalobkyně ze dne 22. 11. 2018 označené jako „Odpověď na výzvu č.j. 1902371/18/2201-51521-302819 ze dne 29. 8. 2018 k podání dodatečného daňového vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015“ podle jeho skutečného obsahu a dospěl k závěru, že se po formální ani materiální stránce nejedná o dodatečné daňové přiznání. Z obsahu tohoto podání je naopak zřejmé, že zcela absentuje úmysl žalobkyně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015 podat. Pokud žalobkyně uvedla, že výzva správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu je nesprávná a nezákonná a že žalobkyně nemá povinnost toto dodatečné přiznání podávat, neboť v jejím případě ke zneužití práva nedošlo, pak lze jednoznačně dospět k závěru, že se o dodatečné daňové přiznání po materiální stránce nejednalo a žalobkyně toto daňové přiznání ani podat nechtěla.
58. Správce daně tudíž nebyl povinen žalobkyni dále dle § 74 odst. 1 daňového řádu vyzývat k odstranění vad podání s tím, že je v souladu s § 72 odst. 1 daňového řádu povinna dodatečné daňové přiznání podat na předepsaném tiskopisu. Jak plyne z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č.j. 9 Afs 24/2013 – 31, podatele je nutné vyzvat dle § 74 odst. 1 daňového řádu k odstranění vad podání, pokud není z podání možno seznat, co jím podatel vyjádřil. To ovšem není případ žalobkyně, která ve svém podání ze dne 22. 11. 2018 jednoznačně uvedla, že není povinna k podání dodatečného daňového přiznání a výzva správce daně je proto nezákonná. Dokonce na postup správce daně stran jeho výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu podala stížnost.
59. Nejvyšší správní soud v dalším rozhodnutí ze dne 24. 10. 2019, č.j. 4 Afs 118/2019 – 60, které bylo citováno též žalobou, uvedl: „*Jakkoliv lze přisvědčit konstatování, že správce daně nemůže žádným způsobem „domýšlet“ obsah podání stěžovatelky či činit závěry, které*

*z něj nevyplývají, lze v posuzovaném případě z předmětného podání zjistit jasný úmysl stěžovatelky, kterým je podání dodatečného daňového přiznání. K obdobnému závěru dospěl i žalovaný, který konstatoval, že podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 naznačuje její úmysl podat dodatečné daňové přiznání. Za situace, kdy je z podání stěžovatelky zřejmý její úmysl a současně obsahuje všechny zákonem předpokládané náležitosti, avšak jeho projednání brání formální či obsahové vady, je v souladu s § 74 odst. 1 daňového řádu na místě postup správce daně směřující k nápravě těchto vad pomocí výzvy k jejich odstranění. [...] Pokud správce daně zhodnotil povahu předmětného podání a dospěl k závěru, že se nejedná o dodatečné daňové přiznání, nabízí se zcela logicky otázka, čeho by vlastně chtěla stěžovatelka svým podáním dosáhnout. Jestliže si správce daně nebyl jistý, z jakého důvodu bylo podání učiněno a co sledovalo, měl podle § 74 odst. 1 daňového řádu vyzvat stěžovatelku k odstranění takové vady, nikoliv podání pouze vzít na vědomí.“ (důraz doplněn)*

60. Z uvedeného se podává, že povinností správce daně bylo vyhodnotit podání žalobkyně dle jeho obsahu, pokud by správce daně dospěl k závěru, že podání naplňuje alespoň některé znaky dodatečného daňového přiznání a je z něj zřejmý úmysl toto přiznání podat, byl povinen žalobkyni v souladu s § 74 odst. 1 daňového řádu vyzvat k odstranění vad tohoto podání a poučit ji o její povinnosti podat přiznání na předepsaném tiskopisu. V případě, kdy ovšem z podání nevyplýval úmysl dodatečné daňové přiznání podat, ba naopak z něj bylo zjevné, že žalobkyně se neztotožnila se stěžejními důvody vedoucími k dodatečnému doměření daně (zneužití práva) a označila výzvu správce daně za nesprávnou a nezákonnou a na tento postup správce daně si dokonce stěžovala, pak správce daně nebyl povinen žalobkyni dle § 74 odst. 1 daňového řádu k odstranění vad podání vyzývat. Správce daně správně takové podání vzal na vědomí a následně zahájil daňovou kontrolu.
61. Lze proto shodně s žalovaným uzavřít, že žalobkyně navzdory výzvě správce daně nepodala dobrovolně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015. Penále uvedené v dodatečném platebním výměru je proto oprávněné. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č.j. 1 Afs 250/2016 – 48 je na nyní posuzovanou věc nepřiléhavý, neboť žalobkyně nepodala dodatečné daňové přiznání, jako tomu bylo právě ve věci řešené před Nejvyšším správním soudem, ačkoli se v žalobě oproti daňovému řízení nyní snaží navodit dojem, že se vlastně o dodatečné daňové přiznání jednalo. Obdobně není přiléhavý ani žalobkyní odkazovaný rozsudek ze dne 28. 2. 2018, č.j. 1 Afs 375/2017 – 38, v němž navíc Nejvyšší správní soud konstatoval, že „povinnost uhradit penále z doměřené daně vzniká pouze tehdy, jestliže je daň doměřována na základě daňově relevantní okolnosti, která nebyla tvrzena v řádném daňovém přiznání či dodatečném daňovém přiznání.“ Tento názor Nejvyššího správního soudu podporuje závěry učiněné krajským soudem v nyní řešené věci. Žalobkyně v řízení před správcem daně nepodala dodatečné daňové přiznání, ač k němu byla vyzvána. Správce daně doměřil daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015 na základě dokazování, tedy nejednalo se ani o postup doměření dle dodatečného daňového přiznání, jak zcela nesprávně tvrdí žalobkyně, ani o postup z moci úřední dle pomůcek. Správce daně tudíž postupoval správně, když žalobkyni uložil povinnost uhradit penále, neboť žalobkyně dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2015 nepodala. Podání žalobkyně ze dne 22. 11. 2018 není dodatečným daňovým přiznáním.

Skutečnost, že za zdaňovací období let 2016 a 2017 penále doměřeno žalobkyni nebylo, je dána pouze tím, že správce daně žalobkyni postupem dle § 145 odst. 2 daňového řádu, na rozdíl od zdaňovacího období roku 2015, nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, podmínky pro uložení penále tak v případě těchto zdaňovacích období splněny nebyly.

#### V. Závěr a náklady řízení

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

#### Poučení:

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

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

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

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

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

České Budějovice 11. května 2022

JUDr. Tereza Kučerová v. r.  
předsedkyně senátu

