



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: **PONTUS ENERGY s.r.o.**, IČ 28360265
sídlem Bráfova 161/20, 674 01 Třebíč
zastoupený advokátem JUDr. Miroslavem Zvěřinou
sídlem Bráfova 161/20, 674 01 Třebíč

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2020, č. j. 15441/20/5200-10422-706955

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.

2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Třebíči (dále jen „správce daně“), provedl dne 30. 3. 2017 u žalobce místní šetření, při němž žalobce předložil dokumentaci k emisi dluhopisů. Dne 17. 5. 2017 správce daně zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014, 2015 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 23. 11. 2017, č. j. 1730024/17/2912-60564-711678, vyzval správce daně žalobce k prokázání skutečností specifikovaných ve výzvě, zejména pak k prokázání ekonomického opodstatnění emise korunových dluhopisů.
3. Správce daně dne 18. 12. 2018 projednal se žalobcem zprávu o daňové kontrole, přičemž dospěl k závěru, že daňový subjekt pochybnosti uvedené ve výše uvedené výzvě neodstranil a vyhodnotil skutkový stav z hlediska daně vybírané srážkou jako zneužití práva.
4. V návaznosti na to vydal dne 19. 12. 2018 následující platební výměry ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně:
 - i. č. j. 1869701/18/2912-50521-704170, kterým byla žalobci stanovena daň za zdaňovací období roku 2014 ve výši 926 464 Kč,
 - ii. č. j. 1869738/18/2912-50521-704170, kterým byla žalobci stanovena daň za zdaňovací období roku 2015 ve výši 794 117 Kč.
5. Ve zdaňovacím období roku 2016 nebyl úrok z držby cenných papírů vyplacen a žalobci tedy nevznikla povinnost odvést daň z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.
6. Proti uvedeným platebním výměrům podal žalobce dne 21. 1. 2019 odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 23. 4. 2020 zamítl a jednotlivá rozhodnutí o platebních výměrech potvrdil.

II. Argumentace žalobce

7. 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 řízení. Správce daně použil jako důkazní prostředky podklady převzaté v souvislosti s kontrolou daně z příjmů právnických osob. Mělo dojít k řádnému uložení do spisu vztahujícího se k dani vybírané srážkou, nikoliv pouze k odkazu na ně s tím, že jsou uloženy ve spisu vztahujícímu se k jiné dani. Daň nebyla doměřena na základě řádného dokazování, ale na základě pomůcek, kterými byly důkazy převzaté správcem daně pro účely kontroly daně z příjmů právnických osob. K takovému stanovení daně však nebyl žádný důvod. Odkázal na čl. 8, bod 4 písm. f) metodické pomůcky Generálního finančního ředitelství, z něhož vyplývá, že musí být zřejmé, ke které povinnosti byl úkon činěn. Pokud tyto skutečnosti ze spisu patrné nejsou, není možné považovat vydané rozhodnutí za zákonné. Dále spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že jak zpráva o daňové kontrole, tak i rozhodnutí správce daně a žalovaného se prokazatelně váží výhradně k dani z příjmů právnických osob. S daní z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou vůbec nesouvisí.
8. Nesouhlasí s tvrzením žalovaného ohledně cíle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), v oblasti dluhopisů uvedeným v bodech 19-27

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 uvedeno slovní spojení „zákon výslovně upravuje“. Nelze tedy dojít k jinému závěru, než že zákonodárce měl nade vše pochybnost záměr upravit způsob zdanění daným způsobem. Základním úmyslem zákonodárce tedy nebylo pouze snížení administrativní náročnosti, aby nebyly odváděny haléřové částky, ale snaha o takovou právní úpravu, aby se z dluhopisových výnosů emitovaných v nízkých nominálních hodnotách ve výsledku žádná daň neplatila.

9. Žalovanému nepřísluší hodnocení toho, jak má žalobce hospodařit či nakládat se svým ziskem. Žalobci nevznikly žádné nové náklady nahrazením původních závazků z titulu půjček od paní Palátové, neboť i tyto půjčky byly úročené a úroková sazba byla prakticky identická s úrokovou sazbou u emitovaných dluhopisů.
10. Rozhodnutí žalovaného, jakož i správce daně, je postaveno na nesprávném posouzení skutkového a právního stavu. Napadené rozhodnutí je v mnoha bodech rozporuplné. Odůvodnění je účelově zkreslené. I nahrazení závazků má svůj ekonomický smysl, tak jako poskytnutí finančních prostředků za účelem získání výnosu plynoucího z úrokových příjmů.
11. Správce daně dospěl ke svým závěrům nezákonným způsobem, neboť po žalobci žádal prokázání a doložení, že daňová výhoda v podobě snížení základu daně na straně žalobce o posuzované dluhopisové úroky a potažmo i daňová výhoda na straně upisovatele, pana Ř., nebyla hlavním důvodem emise dluhopisů. Naplnění testu zneužití práva má prokazovat žalovaný, respektive správce daně, nikoliv žalobce. K přenosu důkazního břemene na žalobce tak nemohlo dojít.
12. Žalobce podrobil veškeré své příjmy řádnému zdanění, a to jak z pozice daňového poplatníka, tak z pozice plátce daně. Aplikovaný postup ohledně emise dluhopisů byl zcela v souladu s právem, přičemž datum emise dluhopisů je irelevantní. Žalovaným tvrzená výhoda nezdanění vyplacených úroků je zcela v rozporu se skutečností.
13. Finanční prostředky z přijatého úvěru od UniCredit banky byly investovány, a to formou půjček třetím osobám, přičemž z těchto půjček plynul žalobci úrok na úrovni výrazně vyšší, než jaký byl úrok hrazený žalobcem za poskytnutý úvěr. Finanční prostředky z úvěru nemohly být vzhledem použity k úhradě závazků vzniklých v souvislosti s pořízením fotovoltaické elektrárny vzhledem k tomu, že byly půjčeny třetím osobám. Žalobce považuje za zřejmé, že zánik těchto závazků souvisí pouze s emisí dluhopisů. To ostatně potvrdil i sám žalovaný v napadeném rozhodnutí. V popisu skutkového stavu totiž uvedl, že po emisi dluhopisů došlo k jejich prodeji panu Ř. a že kupní cena za tyto dluhopisy byla uhrazena zápočtem pohledávky pana Říhy. Ten ji přitom nabyl postoupením od paní P. a pana V.
14. Žalovaný zcela nepřípustně vyloučil dluhopisovou formu financování jako prostředek refinancování. V rámci běžné podnikatelské praxe k refinancování zcela standardně dochází. Dále žalovaný nepřípustně definoval, že k emisi dluhopisů nebyl důvod ani v případě, že by žalobce disponoval dostatečnými finančními prostředky. Dostatečnost finančních prostředků žalobce je navíc otázkou velmi subjektivní. Vzhledem k tomu, že zisk slouží primárně k rozdělení mezi společníky, nemůže úvaha o nepotřebnosti dalších zdrojů obstát. Není tedy pravdou, že uměle vytvořil situaci, ve které snížil vlastní zisk na

úkor vyplacení úrokových příjmů jednateli společnosti. Žalovaný přehlédl, že z poskytnutých půjček žalobci plynuly příjmy.

15. Žalovaný skutkový stav hodnotil velmi subjektivně až svévolně a nepřinesl žádné konkrétní důkazy o způsobu, kterým došlo ke zneužití práva z jeho strany. Odůvodnění použití zneužití práva je plně pochybností, dohadů, tušení a nepřímého dokazování. Neexistují jednoznačné a přímé důkazy, že by jednání žalobce naplňovalo znaky zneužití práva.
16. Žalobce proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Argumentace žalovaného

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě považoval námitku nepřezkoumatelnosti za nedůvodnou. Má za to, že napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné a má oporu ve spise. V napadeném rozhodnutí hodnotil ekonomický smysl a účel emise dluhopisů, přičemž se zmínil také o dopadech emise dluhopisů na daň z příjmů právnických osob. Z toho však nelze dovozovat, že by se odůvodnění napadeného rozhodnutí vztahovalo výhradně k dani z příjmů právnických osob. Obě daně spolu v daném případě nerozlučně souvisí. Žalovaný by nemohl bez odůvodnění vztahujícího se k dani z příjmů právnických osob dojít k závěru, že došlo ke zneužití práva při emisi dluhopisů žalobcem.
18. Daňový spis je s ohledem na kontinuální charakter daňové povinnosti veden nikoliv pro jednotlivý případ daně, ale je veden jako jeden spis, a to pro každý daňový subjekt. Spis fyzické osoby může obsahovat části týkající se daně z příjmů fyzických osob, daně z nemovitých věcí atd. Existence odlišných daní, k jejichž úhradě je daný daňový subjekt povinen, je následně zohledněna v jednotlivém dělení části daného spisu. Vzhledem k § 64 odst. 1 daňového řádu je tak úvaha žalobce o nezákonném vedení spisu nesprávná. Z tohoto důvodu žalovaný považuje za nesprávné také závěry žalobce o stanovení daně na základě pomůcek.
19. Správce daně přistoupil k doměření daně z důvodu absence ekonomického smyslu a účelu emise korunových dluhopisů ze strany žalobce, neboť v jednání žalobce je spatřováno zneužití práva. Důvodem doměření daně tedy nebyla pouze skutečnost, že žalobce emitoval korunové dluhopisy, které v době jejich emise používaly daňově výhodného režimu při zdanění úrokových výnosů.
20. Považuje za manipulativní tvrzení žalobce týkající se zavedení pravidla pro zaokrouhlování daně vybírané srážkou, a to až s účinností od 1. 7. 2011. Novela č. 188/2011 Sb., se vztahovala k vyplacení podílů na výnosech z podílového fondu jako zálohy, nikoliv primárně k dluhopisům jako takovým. Co se týče otázky neplacení daně u haléřových položek, lze souhlasit s tvrzením žalobce, že záměrem zákonodárce bylo, aby se u těchto položek daň neplatila, avšak za podmínky plurality investorů. Ta však v případě žalobce nenastala, neboť jediným upisovatelem emitovaných dluhopisů a zároveň jednatelem a následně společníkem žalobce, byl Ing. Ř.
21. K úhradě závazků ze strany žalobce nemůže dojít jiným způsobem než ze zisku. Tvrzení žalobce ohledně využití zisku ve společnosti tak považuje v daném kontextu za zavádějící. V situaci, kdy k úhradě závazků budou užívány cizí zdroje, dochází pouze k nahrazování jednoho závazku závazkem druhým; nedochází tak ke splacení. V tomto kontextu odkazuje na judikaturu Nejvyššího soudu, rozsudek ze dne 26. 2. 2014, č. j. 29 Cdo 3059/2011, který uvádí, že nerozdělit zisk je možné z důležitých důvodů. Takovým

důležitým důvodem přitom může být právě úhrada závazků. Žalobce nevyplacený zisk kumuloval na bankovním účtu, přičemž v listopadu 2015 tento nerozdělený zisk z minulých let tvořil částku 17 milionů Kč. Argumentaci žalobce ohledně preferování rozdělování zisku považuje za irelevantní. Byl to sám žalobce, kdo právo na výplatu zisku společníkům svým jednáním upřel, a to nezávisle na žalovaném.

22. Ekonomický smysl a účel emise nebyl ze strany žalovaného ani správce daně nalezen. Emisí dluhopisů a jejich upsáním panu Ř. došlo pouze k nahrazení jednoho závazku závazkem druhým. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že žalobci nevznikly s emisí dluhopisů žádné nové náklady z důvodu shodných úrokových sazeb. Dluhopisy mají delší dobu splatnosti, a tedy i přes shodnou úrokovou sazbu, dochází k úhradě úroků po delší dobu. Mimo to, u původních půjček od paní P. byla průběžně hrazena také jistina, avšak u dluhopisů tomu tak není. Rozdíl v nákladech tak bude nepochybně vyšší v neprospěch dluhopisů. Diskutabilní je rovněž otázka, zda upřednostnění emise dluhopisů před úhradou závazků ze zisku, je souladné s péčí řádného hospodáře.
23. Správce daně požadoval prokázat, že hlavním motivem emise dluhopisů ze strany žalobce nebylo získání daňové výhody pro pana Ř. (jednatele a následně společníka žalobce), ale naopak, že motivem bylo zvýšení příjmů žalobce. To však žalobce v rámci daňové kontroly ani v rámci odvolacího řízení neprokázal. Žalovaný nerozporoval zdanění veškerých příjmů pana Ř. Předmětem daného sporu je zdanění úrokových výnosů z držby korunových dluhopisů. V bodě 71 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl výčet podezřelých okolností, přičemž jednou z nich bylo i načasování emise. Tím však žalovaný nijak nepředjímal své rozhodnutí.
24. Tvrzení žalobce ohledně půjčky panu Ř. jsou ve vzájemném rozporu. Na jedné straně žalobce tvrdil, že k poskytnutí půjčky došlo v souvislosti s emisí dluhopisů a s jejich úpisem panem Ř. Na druhé straně však požadoval vyloučit úrokové příjmy od Ing. Ř. v rámci řízení o žalobě pod sp. zn. 30 Af 36/2020. Jestliže žalobce nezískal emisí dluhopisů žádné finanční prostředky, nemohlo dojít k zapůjčení těchto finančních prostředků panu Ř.
25. Žalovaný zdůrazňuje, že peněžní prostředky zapůjčené panu Ř. byly užity na úhradu závazků pana Ř. vůči paní P. Přitom závazek pana Ř. vůči paní P. představuje závazek z titulu postoupení pohledávky, kterou měla paní P. vůči žalobci. Pohledávka paní P. byla uhrazena oklikou, a to prostřednictvím emise dluhopisů, které zajistily panu Ř. 4 500 000 Kč ročně od roku 2012 do konce listopadu roku 2032. O účelovosti tohoto postupu svědčí také skutečnost, že kupní cena měla být paní P. uhrazena (dle smlouvy o postoupení pohledávky) až v okamžiku, kdy žalobce bude plnit panu Ř. Mimo to, část dluhu ve výši 35 000 000 Kč byla zajištěna blanco směnkou avalovanou jak panem Ř., tak panem R. (druhý jednatel a společník žalobce). V okamžiku postoupení pohledávky tak došlo ze strany paní P. k vzdání se části zajištění pohledávky. Fakticky tedy nedošlo k nahrazení původního dlužníka bonitnějším dlužníkem, jak tvrdil pan P. ve svém vyjádření. Upsáním dluhopisů panem Ř. a jejich úhradou zápočtem došlo k plné úhradě pohledávek. V souladu se smlouvou o postoupení pohledávky mělo dojít k úhradě kupní ceny za tyto pohledávky, avšak k tomu došlo až po poskytnutí úvěru UniCredit Bank žalobci.
26. Emisí dluhopisů proto žalovaný shledal nadbytečnou a účelovou, neboť půjčka panu Ř. mohla být poskytnuta i bez emise dluhopisů. Nemuselo dojít ani k postoupení

pohledávky ze strany paní P., neboť půjčky by jí byly i bez této smlouvy uhrazeny ve stejný den. Ve zbytku odkázal na zprávu o daňové kontrole.

27. Vzhledem k výše uvedenému proto žalovaný navrhl, aby soud žalobu žalobce zamítnul.

IV. Replika žalobce

28. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného zdůraznil, že v rámci daňového řízení správce daně zneužití práva vůbec neprokazoval, ani daň s ohledem na tento institut nedoměřil. Byl to žalovaný, kdo v rámci odvolacího řízení změnil právní názor a rozhodl, že ze strany žalobce došlo ke zneužití práva. Setrvává na svém stanovisku, že ze strany žalovaného došlo k účelovému dodatečnému založení spisu týkajícího se daně vybírané srážkou.
29. Nerozumí tomu, jakým způsobem jsou spolu obě daně nerozlučně spjaty. Žádný z právních předpisů nezná nic jako "daňové sepjetí". Vydání každého rozhodnutí musí předcházet daňové řízení k dané dani, přičemž vydané rozhodnutí musí být řádně odůvodněno. Pouhý odkaz na odůvodnění doměření jiné daně považuje žalobce za nedostatečný.
30. Odůvodnění žalovaného, že žalobce neprokázal v souvislosti s emisí dluhopisů zvýšení příjmů, považuje za nezákonné. Veškeré příjmy pana Ř. byly řádně zdaněny, přičemž žalovaný nepředložil žádný důkaz prokazující opak.
31. Podstatou sporu není, zda půjčka panu Ř. byla poskytnuta z finančních prostředků z přijatého úvěru, ale to, jak došlo k refinancování závazků vůči paní P. Žalobce se shoduje se žalovaným, že pokud by k refinancování závazků vůči paní P. byly použity finanční prostředky z přijatého úvěru, byla by emise dluhopisů nadbytečná. V takovém případě by nemohlo dojít k poskytnutí půjčky panu Ř. a následnému získání úroků v dvojnásobné výši oproti úrokům hrazených bance za poskytnutý úvěr.
32. Žalobce nesouhlasí s tím, že žalovaný v napadeném rozhodnutí jasně a přesně popsal, v čem spočívalo zneužití práva. Na podané žalobě setrval v plném rozsahu.

V. Ústní jednání

33. Při ústním jednání dne 28. 4. 2022 účastníci setrvali na své argumentaci obsažené v předchozích písemných podáních.
34. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu. Dokazování prováděno nebylo, neboť účastníci žádné důkazní návrhy neuplatnili a ani soud neshledal potřebu dokazování provedené ve správním řízení doplňovat.

VI. Posouzení věci soudem

35. Žaloba **není důvodná.**
36. Soud při posouzení věci vycházel ze závěrů vyslovených v rozsudku týchž účastníků týkajícího se daně z příjmů právnických osob ze dne 28. 4. 2022, č. j. 30 Af 36/2020-77, jehož předmětem – shodně jako v nynějším případě – byla účelnost emise korunových dluhopisů vydaných žalobcem na konci roku 2012.
37. Ze správního spisu vyplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti.

38. V průběhu roku 2010 uzavřel žalobce s Ing. E. P. dvě smlouvy o půjčce (první dne 11. 5. 2010 a druhou dne 27. 9. 2010), na jejichž základě mu Ing. P. půjčila celkem 55 mil. Kč na úrok 8 % p. a. (resp. 7,75 % + diskontní sazba ČNB p. a.). Tyto prostředky žalobce použil na vybudování FVE. Splátit je měl podle splátkového kalendáře postupně od 28. 2. 2015 do 28. 2. 2018 (první smlouva), resp. od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2021 (druhá smlouva). Druhá smlouva, kde šlo o půjčku ve výši 35 mil. Kč, byla navíc zajištěna bianco směnkou, kterou avalovali Ing. R. Ř. a Ing. S. R. (tehdy i dnes jednatelé žalobce) jako fyzické osoby, a dále zástavou obchodního podílu ve výši 30 % žalobcova základního kapitálu.
39. Dne 1. 12. 2012 Ing. P. uzavřela s Ing. Ř. smlouvu, jíž mu postoupila obě své pohledávky vůči žalobci (tehdy již jen ve výši 50 640 000 Kč). Cena postoupení, odpovídající nominální výši postoupené pohledávky, měla být „splatná tehdy, kdy bude dlužníkem plněno ve výši ujednané ceny“. Žádné zajištění si strany nesjednaly. I přesto žalobce ještě dne 31. 1. 2013 uhradil úroky z půjček za prosinec 2012 poskytnutých mu v roce 2010 na účet Ing. P., nikoliv na účet Ing. Ř.
40. V témže měsíci, tedy v prosinci 2012, vydal žalobce celkem 50 milionů dluhopisů, všechny v nominální hodnotě 1 Kč, s úročením ve výši 9 % p. a. a s výplatou dne 30. 11. 2032. Dne 28. 12. 2012 uzavřel žalobce se svým jednatelem Ing. Ř., smlouvu o úplatném převodu těchto dluhopisů, přičemž kupní cenu 50 mil. Kč uhradil Ing. Ř. zápočtem, čímž měla zaniknout naprostá většina žalobcových závazků vůči Ing. Ř., jež vyplývaly původně ze smluv o půjčce uzavřených v roce 2010 s Ing. P. (ve smlouvě o převodu dluhopisů se nijak neřeší částka 640 tis. Kč, o kterou žalobcovy závazky přesahovaly cenu převáděných dluhopisů).
41. Dne 20. 10. 2014 uzavřel žalobce s Ing. Ř. smlouvu o půjčce, podle které mu půjčil částku 47 471 865 Kč, aby ji použil k financování svých závazků. Ve skutečnosti však žalobce tuto částku převedl dne 30. 10. 2014 za účelem splacení svých půjček přímo na účet Ing. P., a to až poté, co ji získal od UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a. s. (dále též „UniCredit“).
42. Dne 23. 10. 2014 totiž žalobce uzavřel s UniCredit úvěrovou smlouvu, přičemž úvěr až do maximální výše 65 mil. Kč byl podle čl. 3 smlouvy povinen užit pouze k úhradě refinancovaných dluhů a projektových nákladů. Za refinancované dluhy čl. 1.1 smlouvy označuje dluhy vůči Ing. P. a za projektové náklady výdaje na vybudování FVE v Rokytnici nad Rokytinou. Úvěr měl být splatný 30. 6. 2024 a úroková sazba se odvozovala od sazby PRIBOR, přičemž činila cca 3,5 % p. a. Žalobce však poskytnuté prostředky použil zčásti způsobem výše popsaným, zčásti je zapůjčil dalším subjektům.
43. Žalobce za jednotlivá zdaňovací období, konkrétně za zdaňovací období let 2014 a 2015 vyplatil vlastníku dluhopisů, panu Ř., úrok. Z úrokového příjmu žalobce nesrážel daň vybíranou podle zvláštní sazby daně s odkazem na přechodné ustanovení zákona č. 192/2012 Sb., které umožňovalo 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. Ve zdaňovacím období roku 2016 žalobce úrok vlastníku dluhopisů, panu Ř., nevyplatil.
44. Správce daně provedl dne 30. 3. 2017 místní šetření za účelem prověření korunových dluhopisů emitovaných žalobcem v prosinci roku 2012. V návaznosti na něj zahájil dne

15. 5. 2017 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014, 2015 a kontrolu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016. V návaznosti na to vydal správce daně dne 23. 11. 2017 výzvu k prokázání skutečností, č. j. 1730024/17/19212-60564-711678, v níž konkrétně specifikoval obsah pochybností. Mimo jiné vyzval žalobce k prokázání, že emise korunových dluhopisů měla ekonomické opodstatnění. Po vyhodnocení důkazních prostředků dospěl správce daně 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 platební výměry (viz zejména str. 27 – 29 zprávy o daňové kontrole č. j. 1770339/18/2912-60564-711678). Žalovaný v napadeném rozhodnutí závěr o zneužití práva potvrdil.
45. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [bod VI. A. rozsudku], a dále se věnoval námitce nesprávného posouzení skutkového a právního stavu [bod VI. B. rozsudku].
46. 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“).*“
47. 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 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 přechodného ustanovení zákona č. 192/2012 Sb., bylo zdanění úrokového příjmu 15% srážkovou daní rovno 0 Kč. Základ daně se stanovoval ke každému jednotlivému dluhopisu samostatně a zaokrouhloval se na celé koruny dolů.
48. 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 a dále rozsudek ze dne 24. 2. 2022, č. j. 30 Af 32/2020-81. V daných případech bylo předmětem řízení také vydání korunových dluhopisů a závěr správce daně o zneužití práva. 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. 2020, č. j. 29 Af 46/2020-63.

VI. A. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

49. 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, k níž by soud byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex offio*) a pro kterou by muselo být

rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35).

50. Na úvod soud uvádí, že úkolem soudu (ani správního orgánu) není reagovat výslovně na každou dílčí argumentaci obsaženou v žalobě a tu vyvracet. Nezbytné však je vypořádat se přesvědčivě s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Povinnost poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka by mohla vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoícím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné tak je, aby se soud „*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).
51. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného 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 v něm použil podklady získané během kontroly daně z příjmů právnických osob.
52. K tomu soud uvádí, že daňová kontrola byla zahájena dne 17. 5. 2017, o čemž byl v souladu s § 60 a § 62 daňového řádu sepsán protokol (č. j. 1065096/17/2912-60564-711678). Rozsah daňové kontroly byl v tomto protokolu specifikován jako kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014, 2015 a kontrola daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně zda zdaňovací období roku 2014, 2015, 2016. Rozsah daňové kontroly byl tedy konkrétně vymezen již od počátku daňové kontroly 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.
53. 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 pro daň z příjmů právnických osob i pro daň vybíranou srážkou tak není ničím nestandardním a daňový řád jej výslovně připouští.
54. Správce daně doručil dne 8. 8. 2018 žalobci sdělení výsledku kontrolního zjištění k dani vybírané srážkou (č. j. 1415813/18/2912-60564-711678). Současně s tímto sdělením bylo žalobci doručeno rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění do 1. 10. 2018. Na základě žalobcovy žádosti byla tato lhůta prodloužena do 31. 10. 2018.
55. Žalobce se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil podáním ze dne 22. 11. 2018. Po vyjádření žalobce již nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, proto správce daně následně vydal zprávu o daňové kontrole vztahující se ke srážkové daně, kterou se žalobcem projednal v rámci ústního jednání konaného dne 18. 12. 2018 (viz protokol č. j. 1853456/18/2912-60564-711678). 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 (str. 4 zprávy o daňové kontrole). 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 žalobce v rámci daně z příjmů právnických osob; takový postup daňový řád výslovně umožňuje v § 93 odst. 2.

56. Soud odmítá rovněž argumentaci žalobce, že ze spisu a úkonů správce daně nebylo patrné, ke které dani 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.
57. Dne 9. 10. 2018 zástupce žalobce do spisu nahlížel a správce daně mu poskytl soupis písemností tvořících součást spisu. Je tak zřejmé, že veškeré listiny tvořící součást správního spisu byly žalobci známy a mohl se k nim v průběhu daňového řízení vyjádřit. Nedůvodná je rovněž argumentace ohledně pochybení při vedení správního spisu. Podle § 64 odst. 4 písm. a) daňového řádu se spis člení mj. na části podle jednotlivých daňových řízení. Správní spis, s nímž byla žalobkyně v rámci nahlížení do spisu seznámena, se vztahoval k dani vybírané srážkou a obsahoval rovněž listiny, které byly v rámci téže daňové kontroly shromážděny k dani z příjmů právnických osob (na CD). Žádné pochybení při vedení správního spisu tak soud neshledal. Rovněž spis předložený žalovaným v rámci soudního řízení lze považovat za řádně vedený a kompletní.
58. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tak není důvodná.

VI. B. Námitka nesprávného posouzení skutkového a právního stavu

59. Žalobce namítá, že rozhodnutí žalovaného bylo postaveno na nesprávném posouzení skutkového a právního stavu věci.
60. 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. Emise dluhopisů v podobě uskutečněné žalobcem postrádala ekonomický smysl a účel.
61. 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 přičítá základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznámá znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobně 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.“

62. 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 povahu zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu.“
63. 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, bod 21; ze dne 3. 3. 1993, *General Milk Products*, C-8/92, bod 21, a *Emsland-Stärke*, ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, 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 plátcům daně odepřít nárokovaná 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.

64. 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 [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]. Na způsobu rozložení důkazního břemena se ostatně shodují i účastníci řízení.
65. Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně výzvou ze dne 23. 11. 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 dne 31. 10. 2017, přičemž odpověď 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 navazující 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 výzvy správce daně reagovat a sdělit vlastní verzi událostí, resp. skutečností na jeho obranu, jedná se o procesní taktiku, která může zvrátit závěr správních orgánů o existenci zneužití práva (obdobně viz bod 21 rozsudku č. j. 30 Af 36/2020-77).
66. 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 proto, že ani svými vysvětleními poskytnutými v daňovém řízení neozřejmil, že by emise korunových dluhopisů měla ekonomicky racionální cíl.
67. Pro posouzení, zda ke zneužití práva došlo či nikoliv, je potřeba posoudit, zda byla kumulativně naplněna 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.

68. 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.“
69. 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.
70. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že vydání korunových dluhopisů se v konkrétním případě jeví jako nevýhodné a nevhodné. Emise dluhopisů podle něj 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.
71. Soud má ve shodě se žalovaným za to, že primárním účelem emise dluhopisů zpravidla je zajištění externího zdroje financování. V nynějším případě však z důkazů shromážděných v daňovém řízení vyplynulo, že tomu tak nebylo. Soud proto neuvěřil tvrzení žalobce ohledně potřeby finančních prostředků získaných emisí dluhopisů.
72. Emise dluhopisů a následné uzavření smlouvy o úplatném převodu cenných papírů, byla iniciována jednatelem žalobce, přičemž tyto osoby rozhodly jak o emisi korunových dluhopisů, tak o osobě na straně kupujícího. Kupující přitom byl zároveň jednatelem žalobce a později také společníkem. Provázanost osob vedla k nezdanění příjmů fyzických osob – konkrétně jednatele žalobce, pana Ř. a současně také k uplatnění daňové účinnosti úrokových nákladů v základu daně z příjmů právnických osob. Bez propojení osob 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). Skutečnost, že neveřejná emise dluhopisů a fakt, že jejich jediným upisovatelem byla spojená osoba – žalobcův jednatel, svědčí i podle judikatury o zneužití práva (srov.

obdobně rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 10. 2021, č. j. 63 Af 4/2020 - 57, bod 45, nyní přezkoumávaný Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 4 Afs 376/2021).

73. Žalovaný i správce daně přehledně analyzovali finanční toky, ze kterých vyplynulo, že žalobce prostřednictvím emise dluhopisů fakticky nezískal žádné finanční prostředky. Jediným vlastníkem dluhopisů se stal pan Ř., přičemž úhrada dluhopisů proběhla vzájemným zápočtem pohledávek žalobce a pana Ř. Následkem této transakce žalobce reálně nezískal žádné finanční prostředky. Jednáním došlo k nahrazení krátkodobých závazků, konkrétně první a druhé smlouvy o půjčce z roku 2010 dluhopisy, které měly jednak delší dobu splatnosti, jednak vyšší úrok. Zisk finančních prostředků nenastal ani na základě poskytnutého úvěru od UniCredit, neboť 47 471 865 Kč (z 65 000 000 Kč poskytnutých) použil žalobce na zapůjčení panu Ř., tedy osobě spojené s žalobcem, nikoliv k investování do rozvoje žalobce, ale k úhradě pohledávky vůči paní P. Mimo to, tyto peníze byly zaslány z účtu žalobce na účet paní P. jako splátka půjčky, ačkoliv v dobu proběhnutí transakce, tj. 30. 10. 2014 paní P. již za žalobcem fakticky neměla žádnou pohledávku, neboť tu postoupila smlouvou o postoupení pohledávky na pana Ř.
74. Nelze přehlédnout, že následné jednání žalobce po upsání dluhopisů vůbec neodpovídalo tvrzením o využití prostředků z emise dluhopisů na refinancování dluhů. Žalobce se vůbec nechoval tak, jako by Ing. Ř. vstoupil jako postupník do pozice jeho věřitele a jako by závazek mezi nimi byl vypořádán započtením dne 28. 12. 2012. Namísto toho žalobce jednal tak, jako by jeho věřitelem i nadále byla Ing. P. a jako by jeho závazek vůči ní nadále existoval. Vyplývá to v první řadě z toho, že žalobce v roce 2013 hradil na účet Ing. P. úroky z poskytnutých půjček. Odpovídá tomu i formulace úvěrové smlouvy s UniCredit z roku 2014, podle níž žalobce získal úvěr od banky za účelem refinancování svého dluhu vůči Ing. P. Je tak zjevné, že z jeho pohledu k zániku pohledávky nedošlo a tento ekonomický přínos tak pro něj emise dluhopisů neměla, resp. daný přínos byl pouze zdánlivý (shodně viz rozsudek č. j. 30 Af 36/2020-77).
75. Ačkoliv žalobce formálně splnil podmínky pro získání daňové výhody dle zákona o daních z příjmů, z celkového obsahu a sledu jednotlivých kroků žalobce plyne, že podmínky pro emisi dluhopisů byly pouze uměle vytvořené. Soud tak ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že žalobce se dopustil zneužití práva a že naplnění objektivního i subjektivního kritéria bylo v napadeném rozhodnutí přesvědčivě prokázáno.
76. 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 ob stojí.
77. 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 nevyplývá, že by žalobce své zákonné povinnosti nesplnil a v návaznosti na to přistoupil správce daně ke stanovení daně za použití pomůcek. Podklady z jiného daňového řízení (navíc získané v rámci téže 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.

78. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného uvedeného v bodě 54, že svým jednáním navýšil náklady do budoucna na řadu let. Soud k tomu uvádí, že v případě, kdyby zůstaly zachovány závazky z titulu smluv o půjčce uzavřených s paní P., byly by závazky s největší pravděpodobností již uhrazeny (poslední splátka měla být uhrazena do 31. 3. 2021). U těchto závazků měla být navíc zároveň hrazena průběžně jistina; úrok by se tedy s postupným splácením závazků snižoval. Emisí dluhopisů však vznikl nový závazek, který má sice stejnou úrokovou sazbu, avšak doba splatnosti je delší. Žalobce argumentuje tím, že po emisi dluhopisů zapůjčil částku 47 471 865 Kč panu Ř., který z této částky jemu hradil úrok identický s úrokem z emitovaných dluhopisů. Tuto skutečnost soud nerozporuje. Zároveň je třeba uvést, že žalobce zapůjčil tuto finanční částku panu Ř. z finančních prostředků z poskytnutého úvěru od UniCredit. Žalobce tedy byl zavázán k úhradě úvěru, ze kterého plynuly úroky stanovené ve smlouvě o úvěru (i když úrok z poskytnutého úvěru byl nižší než úrok ze smlouvy o zápůjčce uzavřené s panem Ř.).
79. Žalobce namítá, že v podnikatelské praxi běžně dochází k refinancování závazků. K tomu soud odkazuje na bod 74 výše. V daném případě měl být dle tvrzení žalobce refinancován dluh vůči paní P. Ta ovšem v době uzavření smlouvy o úvěru již žádný závazek vůči žalobci neměla, neboť ten měl zaniknout postoupením pohledávky ze dne 1. 12. 2012 panu Ř. Lze souhlasit se žalovaným i v tom, že poskytnutím půjčky panu Ř. nemohly být refinancovány projektové náklady na výstavbu solární elektrárny, neboť ta byla od roku 2011 v provozu. Soud tak je přesvědčen, že k okamžiku emise dluhopisů žalobce peněžní prostředky získané emisí pro své podnikatelské záměry nepotřeboval.
80. Nedůvodné jsou námitky žalobce proti závěrům žalovaného vysloveným v bodech 86-88 napadeného rozhodnutí, že žalobce snížil vlastní zisk na úkor vyplacení úrokových příjmů jednateli společnosti. Žalovaný hodnotil využití zisku v kontextu závěru o zneužití práva, což lze považovat za zcela oprávněné. Obecně lze souhlasit se žalobcem, že je zcela na něm, jak hospodář se svými finančními prostředky, nesmí se však dopustit zneužití práva.
81. Námitka tak není důvodná.

VII. Závěr a náklady řízení

82. Na základě výše uvedených skutečností soud žalobu žalobce zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
83. 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.

84. 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 28. dubna 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu