



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **PONTUS ENERGY, s. r. o.**
sídlem Bráfova tř. 161/20, Třebíč
zastoupeného advokátem JUDr. Miroslavem Zvěřinou
sídlem Bráfova tř. 20, Třebíč

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2020, čj. 11504/20/5200-11434-707700

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. Finanční úřad pro kraj Vysočina (dále též „finanční úřad“) doměřil žalobci celkem třemi samostatnými rozhodnutími ze dne 19. 12. 2018 daň z příjmů právnických osob v celkové výši 2 565 000 Kč a tomu odpovídající penále, a to za tři zdaňovací období, jež trvala

v souhrnu od 1. 12. 2013 do 30. 11. 2015 (dále též „platební výměry“). Finanční úřad měl za to, že žalobce nesplnil zákonné podmínky, aby si mohl mezi daňově účinné náklady zahrnout úroky z dluhopisů, které vyplácel jejich držitel (nešlo podle něj o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů). Jednalo se o tzv. korunové dluhopisy, které žalobce sám vydal a jejichž držitelem byl žalobcův jednatel, Ing. Ř.

2. Odvolání žalobce proti citovanému rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). V něm změnil odůvodnění napadeného rozhodnutí v tom smyslu, že žalobce sice formálně podmínky zákona pro snížení základu daně naplnil (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), avšak jednalo se z jeho strany o zneužití práva. Vydání dluhopisů mu totiž nepřineslo žádné finanční prostředky na financování jeho podnikatelských aktivit a postrádalo tak ekonomickou racionalitu. Podle žalovaného jediným smyslem účelově provázaných kroků celé transakce bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu. Proti tomu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 4. 6. 2020.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit. Ačkoliv žaloba je formulovaná fragmentárně, jako dílčí komentáře k jednotlivým bodům napadeného rozhodnutí, lze v ní vysledovat tři stěžejní žalobní body.
4. Za prvé, žalobce namítá, že žalovaný se nijak nevyrovnal s jeho návrhem na výslech svědka. Tento návrh žalobce vznesl v doplnění svého odvolání ze dne 1. 8. 2019 a žalovaný se k němu v napadeném rozhodnutí vůbec nevyjádřil. Jednalo se o Ing. E. P., která měla podle žalobce objasnit skutečnou povahu finanční transakce mezi ní a žalobcovým jednatelem, jež předcházela vydání sporných korunových dluhopisů. Ing. P. půjčila žalobci v roce 2010 celkem 55 mil. Kč na vybudování fotovoltaické elektrárny v Rokytnici nad Rokytinou (dále jen „FVE“). V roce 2012 uzavřela s žalobcovým jednatelem Ing. Ř. smlouvu, v níž mu tuto pohledávku postoupila. Žalovaný však danou obchodní operaci vyhodnotil podle obsahu a podle dalších doprovodných okolností jako změnu osoby dlužníka, jímž se namísto žalobce stal jeho jednatel. S tím žalobce nesouhlasí. Ke změně v osobě dlužníka by byla nutná písemná forma a souhlas věřitele. Navíc žalovaný své úvahy založil pouze na písemném vysvětlení Ing. P., otce navržené svědkyně, které podal v jejím zastoupení. Nešlo o výslech svědka, žalobce se jej neúčastnil a neměl možnost mu klást otázky. Záznam o vyjádření Ing. P. také nebyl až do projednání zprávy o daňové kontrole součástí veřejné části spisu a žalobce se k němu nemohl vyjádřit. Žalovaný si vysvětlení špatně vyložil, neboť Ing. P. výslovně uvedl, že šlo o postoupení pohledávky. Absurdní je i předpoklad žalovaného vyjádřený v bodě 74 napadeného rozhodnutí, že žalobce by měl od Ing. Ř. získat za převzetí závazku nějakou protihodnotu. Každopádně, jelikož žalovaný na posouzení vztahu mezi Ing. P. a žalobcovým jednatelem založil své rozhodnutí, tak podle žalobce představoval výslech Ing. P. důležitý důkaz pro posouzení věci a nebylo možné jej jednoduše opomenout.
5. Za druhé, žalobce argumentuje, že vydání dluhopisů pro něj mělo ekonomický smysl, resp. že žalovaný svou tezi o zneužití práva dostatečně neprokázal. Poukazuje na to, že cena za uhrazené dluhopisy byla uhrazena vzájemným zápočtem pohledávek, takže zanikl žalobcův závazek (dluh) vůči jeho jednatelem, Ing. Ř. Žalobce přiznává, že skutečný účel použití finančních zdrojů získaných emisí dluhopisů se postupně měnil - neuvádí sice

výslovně, jaký měl být původní účel emise, nicméně nakonec žalobce získané finance použil na půjčku svému jednateři, z níž žalobci plynuly zdanitelné výnosy minimálně ve výši úroků z emitovaných dluhopisů. Došlo tak v konečném důsledku nejen k navýšení daňově uznatelných nákladů, ale i zdanitelných výnosů. Z toho pak plyne, že žalobce ani nezískal žádnou daňovou výhodu ve vztahu k dani z příjmů. Tu by mohl zakládat nanejvýš způsob zdanění příjmů tvořených úroky z korunových dluhopisů (tj. příjmů žalobcova jednatele), které se ovšem řeší v jiném daňovém řízení v rámci daně z příjmů fyzických osob hrazené srážkou. Konečně žalobce namítá i to, že žalovaný založil svou úvahu o zneužití práva na tom, že žalobce nenaplnil cíl odpočtu daňově uznatelných nákladů, kterým je podpora rozvoje podnikání. Žádný takový cíl ale zákon o dani z příjmů nestanoví.

6. Konečně za třetí žalobce poukazuje na to, že i kdyby se zneužití práva dopustil, tak žalovaný byl povinen stanovit daň tak, jako by ke zneužití práva nedošlo. To však žalovaný nesplnil. Z daňového základu vyloučil pouze náklady na úroky, jež měl žalobce z předmětných dluhopisů vyplácet svému jednateři, ale ponechal v něm výnosy z následné půjčky, kterou žalobce poskytl svému jednateři na financování jeho závazků. Podle žalobce spolu tyto transakce souvisí. Pokud by nevydal dluhopisy, nedošlo by ani k půjčce jednateři - v žalobcově účetnictví by zjednodušeně figurovala pouze aktiva v podobě výnosů z provozu FVE a pasiva v podobě úroků z úvěru poskytnutého bankou na refinancování úvěru od Ing. P. Popsané pochybení označil žalobce dokonce za hlavní důvod, proč považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Soud by měl podle něj napadené rozhodnutí zrušit a zavázat žalovaného, aby u žalobce vyloučil ze základu daně též výnosy z pohledávky vůči Ing. Ř.

III. Argumentace žalovaného

7. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Nad rámec toho, co již v rozhodnutí uvedl, doplnil, že návrh na výslech svědka podle jeho názoru směřoval k nedodržení podmínek zákona o dani z příjmů. Změnou právního názoru v odvolacím řízení, s níž žalovaný žalobce řádně seznámil se tak podle jeho názoru stal bezpředmětným. Nadto by ani nemohl přinést nic nového, protože z písemného vyjádření otce a zároveň zplnomocněného zástupce Ing. P. vyplynulo, že detailní znalosti o celé finanční operaci (postoupení pohledávky) měl právě on, protože ji domlouval, nikoliv jeho dcera. Neprovedení svědecké výpovědi by tak nemohlo mít žádný vliv na výsledek řízení. Zároveň žalovaný uznal své pochybení, kdy v určité části svého rozhodnutí mylně vyhodnotil postoupení pohledávky jako převzetí dluhu. Ani to ale podle něj nemohlo mít zásadní vliv na učiněné závěry, protože v kontextu celého odůvodnění jinak připouštěl, že šlo o postoupení pohledávky.

IV. Řízení před krajským soudem

8. Strany si ve věci vyměnily dupliku a repliku, jež však nepřinesly nic podstatného. Ve věci dále proběhlo dne 28. 4. 2022 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích. Na jednání provedl soud dokazování výsledkem svědků - Ing. E. P. a jejího otce, Ing. Z. P. Výsledky dokazování shrne soud níže.

V. Posouzení věci krajským soudem

9. Žaloba není důvodná.

Skutková zjištění

10. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul ze správního spisu a z dokazování před soudem (které proběhlo při výše zmíněném ústním jednání ve věci), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci. Pro pochopení věci je nezbytné alespoň stručně popsat řetězec obchodních transakcí, jehož součástí (jedním z kroků) byla i emise a upsání tzv. korunových dluhopisů, což žalovaný vyhodnotil jako zneužití práva.
11. 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.
12. 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.
13. V témže měsíci, tedy v prosinci 2012, vydal žalobce celkem 50 mil. dluhopisů, všechny v 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).
14. 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“).
15. 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 Rokytnou. 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 popsáním, zčásti je zapůjčil dalším subjektům.

16. Na jednání soud vyslychal Ing. E. P., která žalobci půjčila v roce 2010 celkem 55 mil. Kč a následně v roce 2012 postoupila svou pohledávku jednateli žalobce Ing. Ř. Vyslychal též jejího otce Ing. Z. P., který tyto transakce sjednával. Soud také umožnil stranám, aby oběma svědkům kladly otázky. Ing. P. vypověděla, že sice šlo o její finanční prostředky a ona tak měla konečné slovo ohledně nakládání s nimi a podepisovala smlouvy, avšak podrobnosti si nepamatuje, jelikož vše konzultovala se svým otcem. Proto ve své výpovědi neustále odkazovala na něj. Ing. P. uvedl, že iniciátorem smlouvy o postoupení pohledávky byl on, neboť se mu v té době naskytla pro dceru lepší investiční příležitost. Na dotazy soudu s určitou mírou nejistoty sdělil, že šlo zřejmě o přefinancování kartonážky Štěpanovský v Moravských Budějovicích. Peníze nepotřeboval ihned, neboť takový obchod se často domlouvá i rok a půl, proto mu nevadilo, že peníze dcera obdržela až téměř po dvou letech od podpisu smlouvy (v roce 2014). Uznal, že z textu smlouvy o postoupení pohledávky by sice vyplývala výplata peněz stejná nebo pozdější jako z původního závazku (Ing. Ř. měl uhradit cenu postoupených pohledávek teprve, až mu zaplatí původní dlužník, tj. žalobce), avšak dřívější termín splacení byl údajně zajištěn ústním slibem Ing. Ř. Po připomenutí, že ve svém písemném vyjádření pro finanční úřad udával Ing. P. jiný důvod pro uzavření postupní smlouvy (lepší zajištění pohledávky), nedokázal uspokojivě vysvětlit, v čem mělo ono vyšší zajištění spočívat.

Právní posouzení

17. Pokud jde o první námitku, soud uznává její, přinejmenším částečnou, důvodnost. Žalobce navrhl v doplnění svého odvolání, aby žalovaný provedl důkaz výsledkem Ing. P. a žalovaný se skutečně ve svém rozhodnutí s tímto návrhem nijak nevyrovnal. Svůj odlišný právní názor na věc vyvodil žalovaný z týchž skutkových okolností, jaké zjistil finanční úřad v prvostupňovém řízení. Těžko mohl s jistotou předpokládat, že žalobce na svém důkazním návrhu po seznámení s novým právním názorem již netrvá, pokud mu žalobce nic takového výslovně nesdělil. Nicméně soud zároveň vnímal, že stěžejní pro závěr žalovaného o zneužití práva byla povaha emise a upsání korunových dluhopisů. Jestliže se pustil ve svém rozhodnutí i do hodnocení toho, jaký byl skutečný charakter předcházejícího kroku, tedy postoupení pohledávky z Ing. P. na Ing. Ř., učinil tak v podstatě nadbytečně. Evidentně byl při tom veden snahou zasadit celou věc do širšího kontextu a poukázat i na další podezřelé okolnosti v celém sledu transakcí. Nicméně, jak sám žalovaný uznal, udělal chybu, když se pokusil přiřknout této transakci z hlediska soukromého práva zcela jiný obsah. Přitom, jak soud osvětlí níže, pro vyslovení závěru o zneužití práva vůbec nebylo nutné se skutečnou povahou této transakce zabývat.
18. S ohledem na tento kontext soud naznal, že je možné zhojit pochybení žalovaného tím, že soud doplní dokazování sám. Předvolal si ovšem nejen svědkyni navrženou žalobcem, ale i jejího otce, neboť bylo možné předpokládat, že žalobcem navržená svědkyně k věci nic podstatného neuvede. To se také na jednání soudu potvrdilo. Informačně přínosnější byl výslech Ing. P., neboť ten - jak ostatně sdělil již dříve písemně finančnímu úřadu - celé postoupení pohledávky dojednával. Soud musí konstatovat, že Ing. P. nedokázal věrohodně obhájit ekonomický smysl této transakce pro svou dceru. Týká se to jak původně uváděného důvodu, tj. lepšího zajištění pohledávky, tak i nově tvrzeného důvodu, tj. potřeby získat dlužné peníze dříve k použití pro jinou investici. K lepšímu zajištění pohledávky podle soudu nedošlo, neboť postupník byl zavázán uhradit Ing. P. cenu postoupených pohledávek až po jejich úhradě původním dlužníkem a navíc původní dluh byl zčásti zajištěn blanco směnkou avalovanou mj. postupníkem. Pokud jde o dřívější

získání peněz, nic takového ze smlouvy nevyplývá - i v tomto případě nutno podotknout, že úhrada ceny pohledávek byla podmíněna jejich splacením ze strany dlužníka, který se mohl jednoduše držet původního splátkového kalendáře. Tvrzení Ing. P., že to bylo zajištěno ústním příslibem Ing. Ř., soud neuvěřil, a to jednak s ohledem na výši částky, o kterou se jednalo, a jednak s ohledem na to, že Ing. P. neuvedl nic, co by svědčilo o nadstandardních vztazích mezi ním a Ing. Ř., které by důvěru v takovou „gentlemanskou dohodu“ ospravedlňovaly.

19. Soud tak má za to, že motivace pro uzavření tohoto obchodu musela být ve skutečnosti jiná, než jakou svědci uvádějí. Podle názoru soudu se nejspíše jednalo o krok, který měl umožnit Ing. Ř., aby následně nemusel žalobci nic zaplatit za upsání 50 ml. korunových dluhopisů, ale aby mohl uhrazení jejich ceny řešit zápočtem účelově vytvořených vzájemných pohledávek. Nicméně tyto závěry nejsou pro věc stěžejní. Postačuje konstatovat, že jde i po provedeném dokazování o transakci podezřelou, která z hlediska postupitelky nedává ekonomicky smysl a o jejích skutečných cílech tudíž panují pochybnosti. Stěžejní pro věc je zhodnotit vydání dluhopisů ze strany žalobce a jejich upsání žalobcovu jednateli, Ing. Ř. Právě tento krok totiž žalovaný vyhodnotil jako zneužití práva, jelikož postrádá ekonomický smysl, a úroky vyplácené Ing. Ř. z upsaných dluhopisů na základě toho vyloučil z daňově účinných nákladů.
20. V první řadě klade žalobce otázku, v čem měla spočívat získaná daňová výhoda. To zřetelně vyplývá z napadeného rozhodnutí, kde v bodě 93 žalovaný srozumitelně a jednoznačně vysvětluje, že účelem bylo, aby si žalobce snížil základ daně (a tím i výslednou daň) vlivem vyššího úrokového zatížení. Pochopitelně to bylo spojeno též s daňovou výhodou pro Ing. Ř. jakožto držitele korunových dluhopisů, jak žalovaný vysvětluje v bodě 66, v návaznosti na body 31 až 36, svého rozhodnutí. A soud dodává, že jakkoliv lze předpokládat, že právě daňová výhodnost pro držitele dluhopisů jakožto fyzickou osobu byla hlavní motivací a „spouštěčem“ celé této transakce, dosaženou daňovou výhodou na dani z příjmů pro žalobce jakožto právnickou osobu nelze při jejím hodnocení z hlediska daňového práva přehlížet. Stejně tak žalobce nemá pravdu v tom, že by žalovaný založil svou úvahu o zneužití práva výhradně na tom, že žalobce nenaplnil cíl odpočtu daňově uznatelných nákladů, kterým je podpora rozvoje podnikání. To sice žalovaný v skutku v bodě 52 svého rozhodnutí zmiňuje, ovšem nikde dále již tuto svou úvahu nerozvíjí. Celé odvolací rozhodnutí je naopak založeno na zkoumání otázky, zda převažujícím účelem žalobcova jednání bylo získání daňové výhody. Žalovaný uzavřel, že tomu tak je, neboť z ekonomického hlediska žádný jiný smysl evidentně nemělo. A to je zcela v souladu s judikaturou týkající se zneužití práva v oblasti daní (usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2714/07 ze dne 6. 8. 2008, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS, a ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018 - 46).
21. Pokud jde o ekonomický smysl upsání dluhopisů, důkazní břemeno zde pochopitelně leží na žalovaném. Je ovšem podle krajského soudu v žalobcově vlastním zájmu, aby nabídl vysvětlení, jaký ekonomicky racionální cíl pro něj daná obchodní transakce měla mít. Správce daně není povinen domýšlet všechny představitelné varianty skutečnosti, v nichž by mohla hypoteticky daná operace daňovému subjektu něco přinést. Postačí, pokud ve svém rozhodnutí přesvědčivě zdůvodní, že určitá transakce žádný jasný a očividný ekonomický smysl neměla. Daňový subjekt zná sám nejlépe svou podnikatelskou situaci a může upozornit na její specifika, o nichž správce daně jednoduše neměl tušení (např. na

potřebu rychle si, i za cenu zvýšených nákladů, obstarat finanční prostředky pro konkrétní mimořádně výhodnou investici apod.). Na takové vysvětlení pak musí správce daně v rozhodnutí reagovat. V nynějším případě se skutečně upsání dluhopisů žalobcovu jednání jeví na první pohled jako samoučelný krok. Žalobce se sice pokusil jeho smysl ozřejmit, však jeho tvrzení jsou natolik nepřesvědčivá, že ani nevyvolala potřebu nějak doplňovat dokazování.

22. Žalobcová první teze spočívá v tom, že se započtením vzájemných pohledávek zbavil svého závazku (dluhu) vůči jednání, Ing. Ř. To ale nedává smysl. Pro žalobce by bylo ekonomicky výhodnější zůstat dlužníkem Ing. Ř. za těch podmínek, které vyplývaly ze smluv s Ing. P., do jejíhož postavení Ing. Ř. jako postupník vstoupil. Podle nich totiž měl žalobce hradit úrok ve výši 8 % p. a. (resp. 7,75 % + diskontní sazba ČNB p. a.), a svůj dluh měl splatit postupně do roku 2021, přičemž průběžně by splátkami umořoval jistinu a tím by své úrokové zatížení snižoval. Místo toho se žalobce na základě upsání dluhopisů a zápočtu pohledávek stal opět dlužníkem Ing. Ř., ovšem za zřetelně méně výhodných podmínek. Nově mu měl jako držitel svých dluhopisů platit úrok 9 % p. a., a to až do roku 2032 a bez možnosti průběžně umořovat jistinu. Proč by někdo něco takového dělal? Žalobce žádné uspokojivé a rozumné vysvětlení nenabízí. Tvrdil-li v daňovém řízení, že motivací pro něj byla ona delší doba splatnosti, pak jednak nevysvětluje, proč by pro něj mělo být obtížné plnit v následujících devíti letech splátkový kalendář ujednaný ve smlouvách s Ing. P., jednak zamlčuje, že již o dva roky později fakticky celý dluh úspěšně refinancoval za pomoci úvěru od UniCredit.
23. Nelze také přehlédnout, že následné jednání žalobce po upsání dluhopisů vůbec neodpovídalo tomu, co tvrdí. Žalobce se vůbec nechoval tak, jako by Ing. Ř. vstoupil jako postupník do pozice jeho věřitele a jako by závazek mezi nimi byl vypořádan započtením dne 28. 12. 2012. Namísto toho žalobce jednal tak, jako by jeho věřitelem 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. To tvrzení žalobce prakticky vylučuje. Je 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.
24. Vedle toho jsou tu i další okolnosti, jež podporují závěr o zneužití práva, zejména neveřejná emise dluhopisů a fakt, že jejich jediným upisovatelem byla spojená osoba – žalobcův jednání (srov. obdobně rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 10. 2021, čj. 63 Af 4/2020 - 57, bod 45, nyní přezkoumávaný Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 4 Afs 376/2021).
25. Žalobce dále tvrdí, že získané finance nakonec použil na půjčku svému jednání, z níž žalobci plynuly zdanitelné výnosy minimálně ve výši úroků z emitovaných dluhopisů. Toto tvrzení je nesmyslné již na první pohled. Žalobce emisí dluhopisů nezískal žádné finanční prostředky, které by mohl někomu dále zapůjčit. Cena dluhopisů měla být uhrazena zápočtem, nikoliv zaplacením jejich ceny. Ve skutečnosti žalobce přímo Ing. Ř. žádné finanční prostředky neposkytl a nepoužil v souvislosti s touto půjčkou ani žádné vlastní finanční zdroje. Namísto toho finanční úřad prokázal, že prostředky, které žalobce zaslal v roce 2014 na účet Ing. P., pocházely z úvěru získaného od UniCredit. Navíc i návaznost tohoto finančního transferu na smlouvu o půjčce uzavřenou s Ing. Ř. je zde

pouze časová - ze smlouvy o půjčce není jasné, jaké své závazky hodlal Ing. Ř. touto půjčkou refinancovat. A žalobce nepředložil žádný dokument, z něhož by vyplývalo, že peníze na účet Ing. P. zaslal na základě nějakého pokynu Ing. Ř. a že tím měl splnit svou povinnost vůči němu podle smlouvy o půjčce.

26. Tím pádem není důvodný ani požadavek žalobce, aby žalovaný vyloučil z jeho daňového základu výnosy z půjčky, kterou poskytl svému jednateli. Tato půjčka nemá žádnou zjevnou souvislost s emisí dluhopisů, již žalovaný oprávněně vyhodnotil jako zneužití práva. Došlo k ní až o dva roky později, zapůjčené peníze pocházely z půjčky od UniCredit a jedinou souvislost lze vypožorovat v tom, že žalobce tak ve skutečnosti zprostředkovatě uhradil svůj dluh vůči Ing. P., který měl údajně zaniknout již při upsání dluhopisů. Taková souvislost ovšem nedokládá, že by k půjčce jednateli v roce 2014 nedošlo, kdyby nebylo emise dluhopisů v roce 2012. Důležité je, že tato půjčka, na rozdíl od emise a upsání dluhopisů, dává z pohledu žalobce ekonomický smysl. Žalobce si půjčil do UniCredit peníze na úrok zhruba 3,5 % p. a. a svému jednateli je dále půjčil na úrok 9 % p. a. Porušil tím sice úvěrové podmínky banky, nepochybně však šlo o výdělečnou operaci, která mu přinesla aktiva. Žádné předchozí ani následné kroky žalobce nenaznačují, že by šlo v tomto případě o fingovaný smluvní vztah. Žalovaný tedy splnil svou povinnost stanovit daň tak, jako by ke zneužití práva nedošlo, když z daňového základu vyloučil pouze náklady na úroky z emitovaných dluhopisů vyplácené žalobcovu jednateli. Pouze tento krok představuje zneužití práva, byť za účelem prokázání tohoto faktu bylo potřeba analyzovat celý sled operací, které mu předcházely a které po něm následovaly.

VI. Náklady řízení

27. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak - jakožto úspěšnému účastníkovi řízení - právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 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. 4. 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu