



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D. a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka, 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, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2020,
čj. 13059/20/5200-11431-706481,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. S.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 22. 5. 2017 kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015. Předmětem daňové kontroly bylo prověření daňové uznatelnosti finančních nákladů z úvěrů a půjček dle § 19 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které souvisely s korunovými dluhopisy emitovanými v roce 2012. V rámci daňové kontroly správce daně prověřoval podmínky emise korunových dluhopisů a daňovou účinnost nákladových úroků souvisejících s dluhopisy, dále prověřoval smlouvu o převodu dluhopisů a dohodu o vzájemném započtení pohledávek a závazků. Kupujícími korunových dluhopisů byli jednatel a 50 % společník daňového subjektu P.N. a druhý 50 % společník daňového subjektu, D.N. Jelikož k nákupu dluhopisů došlo mezi spojenými osobami ve smyslu § 27 odst. 3 zákona o daních z příjmů, vznikla správci 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 získat neoprávněnou výhodu v rozporu se zákonem o daních z příjmů. Postupem žalobkyně došlo k vytvoření jejího umělého zadlužení za účelem snížení její daňové povinnosti, což správce daně považoval za zneužití práva.
2. Správce daně podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 6. 2018, čj. 1644578/18/2201-51521-302819 žalobkyni doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 75 960 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložil povinnost uhradit penále ve výši 14 592 Kč, dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 6. 2018, čj. 1644653/18/2201-51521-302819 žalobkyni doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 76 000 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 15 200 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 6. 2018, čj. 1644677/18/2201-51521-302819 žalobkyni doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 ve výši 76 000 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 15 200 Kč.
3. Žalobčino odvolání žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a napadené dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

4. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 16. 6. 2020 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterou se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
5. Dle žalobkyně je nesporné, že uplatněné nákladové úroky za předmětná zdaňovací období byly daňově uznatelnými náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a vydání dluhopisů ve jmenovité hodnotě 1 Kč v roce 2012 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

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. S.

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 nevýhodné situaci. Úroky z dluhopisů vyplácené společníkům znamenaly pro žalobkyni nižší nákladové zatížení, než by způsobily úroky z prodlení za nesplácené půjčky, a proto se nemůže jednat o účelovou optimalizaci daňových povinností žalobkyně.

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. 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, čj. 5 Afs 24/2007 – 53. Podle žalobkyně není podstatné, zda získala finanční prostředky formou zápočtení, nebo penězi. Žalobkyně použila prostředky získané emisí dluhopisů na svůj provoz tak, že zápočtením splatila půjčené peníze od společníků, které dříve 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 jejich provozních nákladů.
7. 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.
8. Žalobkyně dále namítá, že správce daně namísto vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu zahájil daňovou kontrolu. Ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudku ze dne 5. 12. 2013, čj. 9 Afs 98/2013 – 31 a usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 – 55 k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu správce daně nemusí znát konkrétní výši daně z příjmů právnických osob, není-li sporné, že daň bude doměřena. Správce daně tak měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období a neměl zahajovat daňovou kontrolu, když existoval důvodný předpoklad, že daň žalobkyni bude doměřena. V následném postupu k odstranění pochybností pak mělo být řešeno přesné vyčíslení této daně. Svým postupem tak správce daně porušil § 145 odst. 2 daňového řádu a žalobci vznikla nezákonně povinnost zaplatit penále ve výši 20 % z doměřené částky, která by nenastala, kdyby nebyla zahájena daňová kontrola.
9. Závěrem žalobkyně 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 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 případně navrhnout další důkazy.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

10. Žalovaný předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného 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, čj. 8 Afs 34/2015 - 71 nebo ze dne 23. 8. 2006, čj. 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, čj. 9 Afs 57/2015 - 120 nebo ze dne 26. 10. 2016, čj. 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.
11. Žalovaný konstatoval, že vydání korunových dluhopisů bylo nevýhodné a neekonomické, postrádalo ekonomický smysl a jeho výsledkem bylo pouze dlouhodobé vysoké zatížení žalobkyně nákladovými úroky souvisejícími s emisí dluhopisů snižujících základ daně. 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 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 daňovou uznatelnost nákladů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, byly tyto podmínky žalobkyní vytvořeny uměle a nerespektují smysl a účel zákona.
12. 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 protirečí 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.

13. 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.
14. Odkaz žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu považuje žalované na nepřiléhavý, neboť tam popisovaná snaha o minimalizaci nákladů neznamená akceptaci zneužití práva.
15. 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.
16. Žalovaný nepovažuje za důvodnou ani námitku porušení § 145 odst. 2 daňového řádu, podle kterého měl správce daně namísto daňové kontroly vydat výzvu k podání dodatečného přiznání. Žalovaný má za to, že při zahájení daňové kontroly neexistoval důvodný předpoklad, že bude daň doměřena, neboť žalobkyně formální zákonné podmínky daňové uznatelnosti uplatněných nákladů splnila. Až z dokazování provedeného v rámci daňové kontroly bylo shledáno zneužití práva. Judikatura, na niž žalobkyně odkazuje, tvrzení žalobkyně nepodporuje. Povinnost uhradit penále pak žalobkyni vznikla přímo na základě zákona.
17. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že nedošlo k seznámení žalobkyně 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 žalobčích práv tudíž nemohlo nastat.
18. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Shrnutí repliky žalobkyně

19. Žalobkyně v rámci repliky ze dne 20. 2. 2022 k vyjádření žalovaného zopakovala svůj nesouhlas s právním názorem žalovaného ohledně zneužití práva. Žalobkyně nespatřuje rozdíl mezi získáním nových finančních prostředků z emitovaných dluhopisů a jejich použitím na úhradu závazků z půjček ať už zaplacením, nebo započtením pohledávky. Žalobkyně opakuje, že nové finanční prostředky by tak jako tak použila na úhradu závazků z půjčených peněz, tudíž by k přírůstku nových financí nedošlo. Žalobkyně odkazuje na doklady předložené správci daně ve dnech 4. 12. 2019, 11. 12. 2019 a 16. 12. 2019, z nichž jsou zřejmé návaznosti půjčených peněz od společníků na úhrady závazků dodavatelům, na sociální a zdravotní pojištění, na daň z příjmů, ze závislé činnosti a na

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. S.

zachování cash-flow žalobkyně. Žalobkyně zopakovala své přesvědčení o oprávněnosti úroků z dluhopisů, které byly použity na krytí provozních nákladů.

20. Žalobkyně konstatuje, že její situace je odlišná od případu řešeného krajským soudem v rozsudku ze dne 12. 10. 2021, č. j. 63 Af 4/2020 – 57, kde emitent dluhopisů, společnost KOH-I-NOR HARDTMUTH a. s., uměle vytvořil zadlužení a emitoval dluhopisy, zatímco zadlužení žalobkyně vzniklo z důvodu přijatých půjček od společníků za účelem financování jejich provozních nákladů.
21. Žalobkyně má za to, že žalovaný by neusoudil na zneužití práva, kdyby k zániku závazku vůči společníkům došlo zaplacením, a nikoliv započtením s pohledávkou z emise dluhopisů. Žalobkyně však nespatřuje rozdíl v situaci, kdy by dluhopisy prodal třetí osobě a ze získaných peněz splatil půjčky, od situace, kdy z peněz z prodeje dluhopisů společníkům tyto půjčky splatil započtením. Ani v jedné situaci totiž nedošlo k získání nových peněz.
22. Závěrem žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že nedoložila použití finančních prostředků na provozní činnosti.

V. Právní hodnocení krajského soudu

23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
24. Krajský soud rozhodl bez jednání (§ 51 s. ř. s.), neboť byly pro tento způsob projednání věci splněny zákonné podmínky.
25. Žaloba není důvodná.
26. Z daňového spisu vyplynuly tyto podstatné skutečnosti:

Protokolem ze dne 22. 5. 2017, čj. 1415241/17/2201-62564-302437 byla dle § 87 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015, a to v zúženém rozsahu - kontrola daňové uznatelnosti finančních nákladů, které souvisí s korunovými dluhopisy emitovanými v roce 2012 dle zákona o daních z příjmů včetně souvisejících účetních operací a vlivu na hospodářský výsledek a základ daně.
27. Hlavní ekonomickou činností žalobkyně je zemědělská prvovýroba, resp. výroba a prodej ekologických zemědělských produktů, a to skotu, sena a senáže. Z dokladů, které žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila správci daně, vyplynulo, že v průběhu roku 2013 žalobkyně zaúčtovala ve svém účetnictví na účet 562100 – Úroky, který primárně používala pro zachycení úroků z úvěrů a úroků z emitovaných dluhopisů, částku v souhrnném obratu 441 091, 87 Kč. Z účetních záznamů správce daně zjistil, že ve zdaňovacím účetním období roku 2013 žalobkyně do svého účetnictví zaúčtovala na vrub účtu 562100 – Úroky, na základě vnitřního účetního dokladu č. INT/18 ze dne 31. 12. 2013 částku celkem v souhrnné výši 384 619,06 Kč (tj. 2x 192 309,53 Kč), přičemž se jednalo o předpis poměrné části úroků z dluhopisů emitovaných v roce 2012. Obdobně tomu bylo i za roky 2014 a 2015.
28. Správci daně vznikly pochybnosti, zda částky zaúčtované jako nákladové úroky z dluhopisů, byly vynaloženy oprávněně jako náklad na dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jelikož správce daně nezjistil ve zdaňovacích obdobích 2013, 2014 a 2015 žádnou vzájemnou souvislost mezi nákladovým úrokem z dluhopisů emitovaných v roce 2012 a zaúčtovaných v letech 2013 a 2014 na účet MD 562100 a v roce 2015 na účet MD 562300, a uplatněných jako daňově uznatelný náklad a výnosy žalobkyně, vyzval žalobkyni k prokázání a objasnění ekonomické podstaty celé transakce spočívající v emisi dluhopisů. Žalobkyně ve vyjádření popsala ekonomickou situaci a důvody, které ji vedly k vydání dluhopisů. V roce 2012 se žalobkyně se společníky dohodla na kapitalizaci pohledávek a vydání dluhopisů, které proběhlo v souladu se zákonem a nešlo tak o účelové jednorázové kvazi půjčování a využití dluhopisů k nedaněným příjmům. Peněžní prostředky formou půjček od společníků byly prokazatelně žalobkyni poskytnuty v letech 1995 až 2012 a účel půjček byl zřejmý z účetnictví.

29. Obsahem daňového spisu je dále kontrolní zjištění ze dne 12. 1. 2018, čj. 35343/18/201-62564-302437, v němž správce daně popsal prověřování operace týkající se emise dluhopisů žalobkyně v roce 2012 a z ní plynoucí souvislosti ohledně uplatnění nákladových úroků z emitovaných dluhopisů v následujících zdaňovacích obdobích. Za účelem nabytí představy o zdrojích krytí a o struktuře financování žalobkyně provedl správce daně srovnání vybraných položek z daňových přiznání (čistý obrat, výsledek hospodaření před zdaněním, základ daně a celková daň) a položek z předložených účetních výkazů (cizí zdroje celkem, závazky celkem, závazky ke společníkům, vydané dluhopisy, bankovní úvěry celkem a nákladové úroky) za období od roku 2006 do roku 2016, přičemž dospěl k závěru, že po emisi dluhopisů v roce 2012 došlo k významnému nárůstu hodnoty nákladových úroků na cca 400 tis. Kč ročně oproti dřívějším hodnotám pohybujících se ve výši do 100 tis. Kč ročně. Správce daně neshledal žádný přínos plynoucí pro žalobkyni z emise dluhopisů. V souhrnném hodnocení kontrolních zjištění správce daně uvedl, že daňově uznatelné náklady jsou jen takové úroky, které souvisí s činností, z níž plynoucí příjmy podléhají dani, tedy mezi úhradou nákladových úroků a činností pro kterou jsou uhrazeny, musí existovat příčinná souvislost. Do daňově účinných nákladů tudíž nelze uplatnit jakékoliv nákladové úroky.
30. Jak žalobkyně ve svých tvrzeních uváděla, hlavním účelem emise dluhopisů byla kapitalizace pohledávek společníků vůči žalobkyni. Emisí dluhopisů došlo k nahrazení jednoho závazku závazkem jiným, přičemž věřitelé zůstali totožní, tedy spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně uzavřel, že emise dluhopisů postrádala ekonomicky racionální smysl, krom nezákoně optimalizace daňové povinnosti, přičemž žalobkyně podezření správce daně nijak nevyvrátila. S výsledkem kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena a byla jí stanovena lhůta 20 dnů k vyjádření, čehož žalobkyně využila a dne 2. 3. 2018 své vyjádření podala.
31. Dne 18. 6. 2018 (protokol vydaný pod čj. 1592407/18/2201-62564-307292) byla s žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole vydaná pod čj. 1592484/18/2201-62564-307292, v jejímž závěru bylo konstatováno, že správce daně setrvává na závěrech uvedených v kontrolním zjištění. Dodatečnými platebními výměry na daň z příjmů právnických osob byla žalobkyni za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 doměřena daň, jak je uvedeno v odst. 2 tohoto rozsudku.
32. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně dne 26. 7. 2018 blanketní odvolání, které následně dne 17. 8. 2018, 31. 8. 2018 a dne 14. 12. 2019 doplnila. Odvolací důvody se de facto překrývají z nyní uplatněnými žalobními námitkami.

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. S.

33. Napadeným rozhodnutím ze dne 16. 4. 2020, čj. 13059/20/5200-11431-706481, žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil. Žalovaný shrnul, že ačkoliv došlo ke splnění formálních podmínek pro uplatnění daňového výdaje (nákladu), byl na základě konkrétních nestandardních okolností dotčených transakcí (operací stran emise dluhopisů žalobkyně v roce 2012) učiněn závěr o zneužití práva. Žalobkyně dotčenými transakcemi nezískala nové finanční prostředky, nýbrž se jednalo o ty samé finanční prostředky plynoucí od společníků a došlo pouze k nahrazení jednoho závazku v podobě neúročných půjček od společníků závazkem jiným, a to úročnými dluhopisy. Touto uměle vytvořenou transakcí tak došlo ze strany žalobkyně k vylákání daňové výhody v podobě jejího uměle vytvořeného zadlužení nákladovými úroky.
34. 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.
35. V projednávané věci byla žalobkyně emitentem korunových dluhopisů. Následně uplatnila úrokové náklady, čímž se jí snížil základ daně a daňová povinnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K cíli a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se ve své judikatuře několikrát vyjádřil Ústavní soud, který dovodil, že obecným účelem tohoto zákonného ustanovení je podpora rozvoje podnikání (obnovování techniky, hmotného investičního majetku, rozvoj podnikání). Na druhé straně však správce daně musí mít k dispozici nástroje, které mu umožní zamezit spekulativnímu snižování základu daně (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001 a ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000).
36. Žalobkyně v rámci podání v daňovém 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 nákladových úroků souvisejících s emisí korunových dluhopisů snižujících základ daně a v případě společníků formou nezdanění výnosů z držby dluhopisů. Takový postup neodpovídá základnímu smyslu práva. Krajský soud se proto nejprve zabýval stěžejní otázkou v projednávané věci, kterou je (ne)prokázání zneužití práva.

37. Výkladem institutu zneužití práva se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který například v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, čj. 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 přičítá 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.“
38. Na tyto závěry pak Nejvyšší správní soud navázal například v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007 - 108, dle něhož „[t]ímto prizmatem Nejvyšší správní soud poblíží 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 samoúčelné, 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).
39. Nejvyšší správní soud se vyjádřil také k relevantní judikatuře Soudního dvora, a to například v rozsudku ze dne 15. 10. 2015, čj. 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 dvouustupňový 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, čj. 2 Afs 83/2010-68 (zejména odstavce [21] až [23]).

40. Ze shora citované judikatury lze v souladu s daňovými orgány dovodit, že za zneužití práva je nutno považovat situaci, ve které jediným či primárním důvodem posuzovaných transakcí je získání daňové výhody, neboť jinak postrádá 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 nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“). Takto vytvořený náklad tedy z podstaty věci nemůže materiálně splňovat podmínky daňové uznatelnosti ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.
41. Na základě shora vyloženého 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 daňové orgány unesly.
42. Žalobkyně ve své podstatě nepochybně samotná skutková zjištění daňových orgánů, neboť 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.
43. 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 má právě propojenost jednotlivých aktérů významný vliv na posouzení emise dluhopisů a okolností tuto emisi provázejících. Žalobkyně po celou dobu daňového řízení i v podané žalobě 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. Žalobkyni 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 v uplatnění

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. S.

nákladových úroků jako daňově uznatelných a s tím související snížení základu daně. 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 zřejmé, že společníci činili veškeré shora popsané kroky právě za tím účelem, aby ještě na sklonku roku 2012 stihli emisi korunových dluhopisů uskutečnit.

44. Krajský soud 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, jejímž 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, jíž 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 žalobkyně sama sebe zatížila nemalými náklady v podobě dluhopisových úroků, když nadto nezískala žádné reálné finanční prostředky.
45. V podstatě jediné smysluplné vysvětlení tak v daném ohledu na rozdíl od žalobkyně nabízí daňové orgány, které popisují, 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 měl pouze druhotnou povahu. Jednalo se 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 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 též jednoznačně patrná i příčinná souvislost, neboť bez nich by k získání popsané daňové výhody 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.
46. Tento závěr vede nevyhnutelně k tomu, že správce daně nemohl nákladové úroky z emitovaných dluhopisů uznat coby náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Jakkoli emise korunových dluhopisů (do konce roku 2012 s nezdaněnými příjmy v podobě úroků), jakož i uplatnění nákladových úroků nejsou samy v rozporu se zákonem, je to v posuzované věci právě souhrn veškerých zjištěných okolností, který je činí jedním obcházejícím právem, jemuž nelze poskytnout soudní ochranu. Lze proto 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.

47. Krajský soud se ztotožnil s posouzením 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 držných dluhopisů. Jestliže i tímto argumentem žalobkyně odůvodňuje ekonomický přínos transakce, pak krajský soud musí konstatovat, že takový argument zcela postrádá smysl a působí 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 vliv i na vrácení finančních prostředků z půjček a o jejich případném postoupení cizím věřitelům. Námitka případného postoupení pohledávek a nutnosti splácet úroky z prodlení je proto zcela irrelevantní.
48. 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, když společníci zvýší vlastní kapitál společnosti poskytnutím příplatku mimo základní kapitál, nebo když do společnosti vstoupí s majetkovou účastí věřitel, který má vůči společnosti pohledávku. Jedná se o způsob snížení zadluženosti společnosti 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. 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, čj. 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 skutečnost, že nákladové úroky nebylo možné uznat jako daňově účinný náklad.
49. Krajský soud se neztotožňuje ani s námitkou, že nehraje roli, zda žalobkyně obdržela finanční prostředky na své provozní náklady započtením nebo penězi. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uvádí, 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 v minulosti použila k financování běžné provozní činnosti bezúročnou půjčku

společníků. Nelze proto dovozovat, že úroky z následně emitovaných dluhopisů měly zajistit příjmy žalobkyně v tom období, v němž byly provozní náklady uplatněny jako daňově uznatelné náklady.

50. 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. Krajský soud má za to, že uznatelnost nákladových úroků 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. Krajský soud proto uzavírá, že vynaložení nákladů souvisejících s dluhopisovými úroky v předmětných zdaňovacích obdobích nemělo žádný ekonomický význam, krom uměle vytvořeného získání daňového zvýhodnění v rozporu se smyslem a účelem zákona. Žalobkyně neobjasnila svůj postup, a proto lze jednoznačně usuzovat na zneužití práva.
51. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nesprávně vedené daňové kontroly, když správce daně nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a postupoval v rozporu se závěry rozšířeného senátu uvedené v jeho rozhodnutí ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/201 – 55.
52. Dle § 85 daňového řádu platí, že „*předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.*“ Podle § 85 odst. 3 daňového řádu pak „*[s]právcе daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit doručením oznámení o změně rozsahu daňové kontroly.*“
53. Dle komentářové literatury k § 85 daňového řádu je daňová kontrola „*postupem kontrolním, jímž je ve vymezeném rozsahu prověřován předmět kontroly, tj. daňová povinnost daňového subjektu vážící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Daňová kontrola je svým obsahem sbírkou, prováděním a hodnocením důkazních prostředků*“ (viz komentář k § 85 odst. 4 daňového řádu: Žiškova, M. In Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, 1880 s., citováno dle ASPI). Mantinely daňové kontroly tak vymezují jednak její předmět (konkrétní daňová povinnost za konkrétní zdaňovací období) a rozsah (konkrétní skutečnosti, které správce daně ve vztahu k předmětu daňové kontroly prověřuje).
54. Nejvyšší správní soud k tomu například v rozsudku ze dne 19. 11. 2019, čj. 1 Afs 148/2019-59, uvedl, že „*[s]tanovit rozsah daňové kontroly je plně v dispozici správce daně. Při úvaze o stanovení rozsahu a jeho změnách musí správce daně ctít základní zásady správy daní a v souladu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) volit rozsah daňové kontroly tak, aby co nejméně zatěžoval kontrolovaný daňový subjekt a současně určený rozsah daňové kontroly umožnil dosažení cíle správy daní, tedy ověření správného zjištění a stanovení daňové povinnosti. Na druhé straně by však správce daně měl provádět kontrolu v takovém rozsahu, aby v budoucnu nebyl daňový subjekt zbytečně zatěžován otíráním dalších kontrol, jimiž by byly prověřovány skutečnosti předchozími kontrolami neprověřované.*“
55. Žalobkyně svou námitku opírá především o skutečnost, že správce daně měl žalobkyně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání za předmětná zdaňovací období, když důvodně předpokládal, že daň jí bude doměřena. Namísto toho však rovnou přistoupil k zahájení daňové kontroly. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu skutečně platí, že „*pokud*

lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.“ Správce daně u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu za účelem ověření daňové uznatelnosti finančních nákladů souvisejících s emisí korunových dluhopisů. Jelikož tato transakce na první pohled budila dojem splnění formálních zákonných podmínek daňové uznatelnosti předmětných nákladů, správce daně neměl „důvodný předpoklad“, že bude daň žalobkyni doměřena. Proto nebyl na straně správce daně ani důvod vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Rozsudky, na které žalobkyně odkazuje, nejsou v rozporu s právě uvedeným a s postupem správce daně. V posuzované věci byly skutečnosti odůvodňující doměření daně zjištěny až na základě výsledků daňové kontroly a podmínky uvedené v § 145 odst. 2 nenastaly.

56. Nedůvodná je rovněž námitka související s nezákonně stanovenou povinností uhradit penále, neboť správce daně nepostupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
57. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k tomu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, konstatoval, že „[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení“ (důraz doplněn). Uvedený závěr opřel Nejvyšší správní soud především o to, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchmostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompaktnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, **zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno**, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále“ (důraz doplněn).
58. V rozsudku ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení **disponuje natolik silnými poznatkami, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně**. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., *Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11*)“ (důraz doplněn). V rozsudku ze dne 6. 5. 2015, čj. 2 Afs 209/2014-23, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, „že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně

mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně.“

59. O tom, že závěry obsažené v posledních dvou citovaných rozsudcích nebyly usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 183/2014 - 55 překonány, svědčí například to, že byly tímto soudem aplikovány společně se jmenovaným usnesením v rozsudku téhož soudu ze dne 9. 1. 2017, čj. 9 Afs 46/2016 - 33.
60. V zásadě platí, že získal-li 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 doměřena. Postačí, pokud na jejich základě lze předpokládat samo doměření daně. Poznatky správce daně však musí vykazovat určitou minimální kvalitu. V nynějším případě však takovéto indicie správce daně nepochybně neměl a je absurdní se domnívat, že při zahájení daňové kontroly v zúženém rozsahu zde předpoklad doměření daně musel být. Z údajů, kterými správce daně disponoval před zahájením daňové kontroly, nebylo v žádném případě možné usoudit (či takový závěr *a priori* důvodně předpokládat), že emise dluhopisů postrádala ekonomický význam a představovala zneužití práva.
61. Závěrem žalobkyně namítá, že žalovaný byl povinen ji seznámit se svými úvahami, které z předložených podkladů dovodil před vydáním napadeného rozhodnutí. S touto námitkou nelze souhlasit. Žalobkyně daňovým orgánům nepředložila žádné věrohodné podklady, které by odůvodňovaly ekonomickou racionalitu celé transakce. Žalobkyní předložené účetní doklady vztahující se k účtu 365 nemohly závěry daňových orgánů nikterak ovlivnit či změnit. Vklady finančních prostředků a bezúročné půjčky, potažmo jejich využití, nebyly v průběhu řízení zpochybněny, ale byla nastolena otázka zneužití práva s ohledem na absenci ekonomické racionality vydání dluhopisů mezi spojenými osobami. V průběhu řízení bylo žalobkyni umožněno kdykoliv předkládat důkazy, a proto krajský soud uzavírá, že nemohlo dojít ke zkrácení jejich procesních práv.
62. Krajský soud se pro úplnost ve stručnosti vyjádří k tvrzením předloženým v replice. Žalobkyně v ní uvedla, že případ řešený krajským soudem ve věci KOH-I-NOR HADRTMUTH a. s. je odlišný, neboť emise dluhopisů v této věci následovala po vytvoření umělého zadlužení společnosti KOH-I-NOR HADRTMUTH a. s. Krajský soud nepopírá, že skutkové okolnosti emise dluhopisů ve věci žalobkyně mají jiný základ než u společnosti KOH-I-NOR HADRTMUTH a. s., nicméně tato skutečnost neznamená, že soud by měl žalobě vyhovět. V tomto rozsudku byly podrobně popsány okolnosti, které jednoznačně vedly správce daně k závěru o zneužití práva, tudíž i v nyní řešené věci byly postaveny najisto závěry o neoprávněně uplatněných úrokových nákladech z vydaných dluhopisů.
63. Co se týče žalobčina tvrzení, že správci daně předložila doklady, z nichž mají být zřejmé návaznosti půjčených peněz od společníků na úhrady závazků dodavatelům, na platby sociálního a zdravotního pojištění a na další platby na provozní činnost, krajský soud nemůže toto tvrzení ověřit, neboť v předloženém správním spise uváděné doklady

nenalezl. Je však nadále přesvědčen, že zmiňované doklady by na závěrech daňových orgánů stran zneužití práva nemohly ničeho změnit.

VI. Závěr a náklady řízení

64. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
65. 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.

České Budějovice dne 10. května 2022

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu