



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantošě ve věci

žalobkyně: **E. spol. s r. o., IČO X**
sídlem L. 2844, X P.
zastoupená advokátem Mgr. Vlastimilem Němcem
sídlem Wilsonova 217/7, 750 02 Přerov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2020, č. j. 20840/20/5200-11434-706502, ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2020, č. j. 20840/20/5200-11434-706502 **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně advokáta Mgr. Vlastimila Němce, sídlem Wilsonova 217/7, 750 02 Přerov.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Žalobkyně je obchodní společností, která podniká na úseku prodeje elektroniky. Dne 13. 6. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 se zaměřením na skutečnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

související s emisí tzv. korunových dluhopisů v roce 2012 (emise 100 mil. Kč dluhopisů o jmenovité hodnotě 1 Kč). Správní orgány dospěly po provedené kontrole k závěru, že žalobkyně neoprávněně zahrнула do daňově účinných nákladů úrokové náklady z emitovaných dluhopisů ve výši 10 724 584 Kč s tím, že neprokázala jejich přímou souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Současně dospěly správní orgány k závěru, že žalobkyně neoprávněně zahrнула do zdanitelných příjmů částku 6 715 052 Kč, jelikož tato částka představuje výnosové úroky z vlastních dluhopisů, které žalobkyně získala formou zpětného odkupu. Na základě uvedeného byla žalobkyni dodatečným platebním výměrem vydaným Finančním úřadem pro Olomoucký kraj ze dne 5. 9. 2018, č. j. 1744476/18 doměřena daň ve výši 761 900 Kč. Proti němu brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl. Jeho zrušení se žalobkyně domáhá podanou žalobou.

2. Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. V žalobě uplatnila tyto žalobní body:

- nebyly splněny zákonné podmínky § 85 odst. 5 a 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, k provedení opakované daňové kontroly;
- správce daně neoprávněně nereagoval na podání žalobkyně ze dne 28. 9. 2018, které obsahovalo nejen řadu relevantních tvrzení, ale i důkazní návrhy a bylo správcem daně doručeno ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole;
- správní orgány si měly podle 6 odst. 2 a § 92 odst. 2 daňového řádu vyžádat důkazy od žalobkyně a neměly čekat na to, až je sama žalobkyně navrhne, stejně tak měly provést finanční analýzu využití peněžních prostředků získaných z emitovaných dluhopisů. Správcem daně byly předloženy veškeré doklady v rámci místních šetření, nic mu nebránilo, aby si provedl jejich kopie a tyto důkazy následně provedl a vyhodnotil. Pokud správní orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala, že prostředky získané emisí dluhopisů vynaložila za účelem dosažení zisku, měly zároveň prokázat, na co je žalobkyně použila;
- žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že daňovou uznatelnost úroků z dluhopisů je možné posuzovat po celou dobu existence dluhu pouze v návaznosti na první předmět financování, který byl tímto dluhem financován, neboť otázka využitelnosti daného provozního zdroje musí být posuzována opětovně, zvláště a nezávisle na hodnocení obdobné skutečnosti minulého či minulých zdaňovacích období, přičemž předmět financování se též může měnit. Žalovaný dále dospěl k nesprávnému závěru, že žalobkyně neprokázala ekonomické opodstatnění emise dluhopisů ve výši 100 mil. Kč, když zcela jasně tvrdila, na co získané prostředky použila a své tvrzení prokázala:
 - ohledně skladovacího centra v P. uvedla, že tato investice byla důvodem, pro který došlo k navýšení emise ze 40 mil. na 100 mil. Kč. Žalobkyně zamýšlela odkoupit pozemky v areálu bývalého výstaviště v P. a chtěla na nich vybudovat logistické centrum. Za tím účelem koupila v září 2010 pozemek par. č. X za cenu 3,243 mil. Kč (kupní smlouvu žalobkyně přiložila jako důkaz k žalobě), poté co se v prosinci roku 2011 město P. vzdalo předkupního práva, začala žalobkyně vyjednávat s jednatelem společnosti O. r. s.r.o. panem A. Ch. o koupi dalších pozemků, zdálo se, že jednání povedou k úspěšnému konci, proto také žalobkyně navýšila emisi dluhopisů o 60 mil. Kč, bohužel se na samém konci roku 2012 dozvěděla, že došlo k prodeji

společnosti O. r. s.r.o. a z prodeje tak sešlo, což bylo také důvodem, pro který došlo ke zpětnému odkupu 70 mil. ks dluhopisů, to vše žalobkyně v řízení prokázala, žalovaný však předložené důkazy vyhodnotil nesprávně, nadto neprovedl navržený výslech A. Ch. a J. L., aniž by svůj postup odůvodnil. Také uváděla, že předmětné pozemky nakonec koupila v roce 2016 (k žalobě přiložila jako důkaz kupní smlouvu z 3. 11. 2016), proto ve smyslu usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64 měly být úroky z dluhopisů uznány jako daňový náklad, neboť prostředky z dluhopisů byly vynaloženy za účelem dosažení zisku;

- ve vztahu k vybudování penzionu a vinařství v K. namítala, že již samotná kupní smlouva z prosince 2012, na základě které koupila dům s pozemkem v K. za cenu 3,43 mil. Kč, prokazuje, že primárním účelem emise byl investice do vinařského areálu v K. Pokud správní orgány uvedly, že se jedná o jediný výdaj, je tento závěr nesprávný. Žalobkyně pokračovala v této investici hned po skončení zimy, tj. v dubnu 2013, o tom svědčí pohyby na účtech č. X a X, které v řízení jako důkaz předložila, žalovaný se jimi vůbec nezabýval. K žalobě pak žalobkyně jako důkaz přiložila přibližně 130 faktur, které uvedenou investici prokazují. Bylo tak prokázáno, že náklady na danou investici byly ke dni 31. 3. 2015 vynaloženy náklady ve výši přibližně 40 mil. Kč, kdežto k danému dni bylo emisí získáno cca 37,3 mil. Kč, minimálně tedy v tomto rozsahu měly být úroky z dluhopisů uznány jako daňový náklad;
 - ke konsolidaci skupiny E. namítala, že prostředky z dluhopisů nebyly k tomuto záměru použity, ale předmětný záměr si vyžádal vlastní zdroje, které pak byly nahrazeny prostředky získanými z dluhopisů, což platí i v případě restrukturalizace závazků vůči J. L.;
 - ohledně rozšíření působnosti na balkánském trhu uvedla, že předmětná investice s sebou nesla zvýšenou potřebu financování zásob, což dokládá tabulka uvedená v žalobě;
 - dále namítala, že správní orgány nezohlednily koupi regálového vybavení, dopravníkových systémů a realizaci přístavby skladovacího areálu, důkazy o nich přitom měl k dispozici správce daně při místních šetřeních. Současně k žalobě připojila faktury, které vynaložení předmětných výdajů prokazují;
 - k investici spočívající v nákupu zásob uvedla, že tvrzení žalovaného o tom, že růst hodnoty zásob byl patrný již před emisí dluhopisů, odporuje ekonomickým pravidlům;
- není pravda, že by nesprávně účtovala o nákladových a výnosových úrocích z dluhopisů.
3. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nad jeho rámec uvedl, že se vypořádal se všemi důkazními návrhy. Výslech J. L. v odvolání navržen nebyl, proto se jím nezabýval. Nicméně tento důkazní návrh vypořádal správce daně. Navíc jednatel daňového subjektu nemůže být podle ustálené judikatury NSS vyslechnut jako svědek. Výslech A. Ch. v celém řízení navržen nebyl.

B. Posouzení věci krajským soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

4. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Opakovaná daňová kontrola

5. Podle § 85 odst. 1 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“*. Odst. 3 téhož ustanovení stanoví, že *„správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení“*. Odst. 5 dále stanoví, že *„daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu“*.
6. Správce daně při zahájení daňové kontroly podle § 85 odst. 3 daňového řádu vymezuje předmět a současně určuje rozsah, v jakém bude prověřovat předmět daňové kontroly. Tím je určeno, která daňová povinnost je prověřována a v jakém rozsahu. Pokud by se nově zahajovaná daňová kontrola měla, byť i jen částečně, svým předmětem a rozsahem s předchozí daňovou kontrolou překrývat, jednalo by se o opakovanou daňovou kontrolu a zákonnost této nové daňové kontroly bude dána jen tehdy, pokud bude splňovat podmínky uvedené v § 85 odst. 5 daňového řádu. Z uvedeného vyplývá, že vymezení předmětu a rozsahu kontroly je stěžejní pro posouzení, zda je konkrétní daňová kontrola opakovanou, či nikoliv. Z logiky věci u opakované daňové kontroly se musí jednat o totožný předmět kontroly, tedy musí jít o daňovou povinnost téhož subjektu za totéž zdaňovací období. Nemůže proto jít o opakování daňové kontroly, pokud bude u téhož daňového subjektu zahájena daňová kontrola, již bude prověřována jeho daňová povinnost vztahující se k jinému zdaňovacímu období.
7. Žalobkyně v žalobě namítala, že správce daně u ní provedl daňovou kontrolu za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 a následně též za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, přičemž obě kontroly byly provedeny v plném rozsahu, tedy měla být v jejich rámci posouzena i emise korunových dluhopisů. Kontrolu za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 je proto nutné považovat za opakovanou.
8. Krajský soud předně uvádí, že ze správního spisu vyplývá, že správce daně provedl u žalobkyně kontrolu za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 (srov. zpráva o daňové kontrole č. j. 1218531/16/3107-60561-800273), avšak nevyplývá z něj, že by následně provedl u žalobkyně i daňovou kontrolu za období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 (totéž str. 16 napadeného rozhodnutí). Pokud žalobkyně tvrdí opak, pak své tvrzení neprokázala.
9. Kontrola za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 byla provedena v plném rozsahu a byla zaměřena mj. na daň z příjmů. V daňové kontrole v nyní řešené věci byla prověřována rovněž daň z příjmů, avšak za jiné zdaňovací období (od 1. 4. 2014 do 31. 3.

2015). Proto nelze kontrolu provedenou v nyní řešené věci považovat za opakovanou. Na tom nic nemění skutečnost, že nynější kontrola vycházela z okolností týkajících se emise dluhopisů v roce 2012. Pořád se totiž jedná o daňovou kontrolu za jiné zdaňovací období. Opačný závěr by vedl ke zcela absurdnímu následku, a to že by již nikdy nebylo možné v jakémkoliv budoucím daňovém řízení týkajícím se daně z příjmů u žalobkyně zahájit daňovou kontrolu, která by souvisela s emisí dluhopisů žalobkyně v roce 2012, a to ani tehdy, pokud by správce daně zjistil pochybení při emisi dluhopisů a toto pochybení by mělo vliv na správnost daňové povinnosti v následných zdaňovacích obdobích (např. pokud by bylo v rámci daňové kontroly za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 prokázáno zneužití práva při samotné emisi dluhopisů a následně by nebyly uznány vynaložené úroky jako daňově účinný výdaj v následujících zdaňovacích obdobích). Námitka proto není důvodná.

Nevypořádání podání ze dne 29. 8. 2018

10. Krajský soud předně poukazuje na § 88 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že „*správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*“. Odst. 3 dále stanoví, že „*na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění*“.
11. Smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu je umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. S výjimkou situací, ve kterých na základě vyjádření daňového subjektu došlo ke změně v kontrolním zjištění, spojuje zákon s podáním vyjádření okamžik, po němž již daňový subjekt nemůže navrhnout doplnění výsledku kontrolního zjištění. Nelze připustit opakované návrhy na doplnění ve vztahu k těm zjištěním, která zůstala i po vyjádření daňového subjektu nezměněna. Cílem této úpravy je tedy koncentrovat procesní dialog, který probíhá při daňové kontrole mezi daňovým subjektem a správcem daně, k určitému pevně stanovenému okamžiku, a tím zamezit prodlužování daňové kontroly. Právní úprava má tedy zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (např. rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jinak řečeno, navrhnout další doplnění výsledku kontrolního zjištění lze jen tehdy, pokud byl výsledek na základě návrhu daňového subjektu na jeho doplnění změněn (rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59). Princip koncentrace řízení při vyjadřování se k výsledku kontrolního zjištění ani při následném projednání zprávy o daňové kontrole nebrání daňovému subjektu, aby předložil v odvolacím řízení bez omezení nové důkazy, s čímž se pojí povinnost žalovaného správního orgánu se s nimi vypořádat (např. rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016-45, či ze dne 30. 7. 2020, č. j. 9 Afs 16/2020-35).
12. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně byla s výsledky kontrolního zjištění seznámena (prostřednictvím jejího zmocněnce Ing. P.) dne 13. 6. 2018 a současně jí byla poskytnuta lhůta k vyjádření v délce 14 dnů, která uplynula dne 27. 6. 2018. Žalobkyně se vyjádřila k výsledkům kontrolního zjištění dne 4. 7. 2018. Ačkoliv se tak stalo po stanovené lhůtě, správce daně se tímto podáním zabýval a dospěl k závěru, že neodůvodňuje změnu kontrolních zjištění (což také odůvodnil na str. 28 až 32 zprávy o daňové kontrole), proto uvědomil žalobkyni, že dne 30. 8. 2018 dojde k projednání zprávy o daňové kontrole. Další vyjádření žalobkyně ze dne 29. 8. 2018 tak bylo učiněno až po koncentraci dle § 88 odst. 3

daňového řádu a správce daně nebyl povinen na něj jakkoliv reagovat. Nadto musí krajský soud uvést, že obsah předmětného podání byl takřka totožný s obsahem odvoláním, kterým se následně zabýval žalovaný. Nevypořádání podání ze dne 29. 8. 2018 se proto nemohlo nijak práv žalobkyně dotknout.

Rozložení důkazního břemena a povinnosti správce daně zjistit skutkový stav co nejúplněji

13. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně přitom není povinen prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou nepravdivé, k unesení jeho důkazního břemene postačí, když prokáže vážné a důvodné pochybnosti o jejich pravdivosti, věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Uneseli správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
14. Z uvedeného vyplývá, že povinnost tvrdit všechny rozhodné skutečnosti a označit důkazy k jejich prokázání má daňový subjekt. Na tom nic nemění ani § 92 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Předmětné ustanovení nevnaší do daňového řízení vyšetřovací zásadu (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Povinnost správce daně dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu totiž neznamená, že by správce daně byl povinen aktivně vyhledávat důkazy svědčící daňovému subjektu. Primární aktivita v předkládání důkazů ohledně jím uváděných tvrzení spočívá na daňovém subjektu, jak je zřejmé z výše popsaného rozložení a logiky důkazního břemene. Rozhodně však je správce daně na základě § 92 odst. 2 daňového řádu povinen poskytnout daňovému subjektu při dokazování součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu.
15. Správce daně ani žalovaný tudíž nebyli povinni prokázat, na co konkrétně žalobkyně využila prostředky získané emisí dluhopisů, když to podle nich nebylo na žalobkynině tvrzené investice. Stejně tak nebyly správní orgány povinny vyžádat si od žalobkyně konkrétní důkazy k prokázání jí tvrzených skutečností ani provádět finanční analýzy prokazující vynaložení těchto peněžních prostředků. Tyto povinnosti ležely na bedrech žalobkyně.
16. Z protokolů o místních šetřeních nevyplývá, že by byly správci daně předloženy jakékoliv důkazní prostředky, ze kterých by bylo možné učinit závěr o tom, na co konkrétně byly použity prostředky získané emisí dluhopisů. Z protokolu o místním šetření ze dne 11. 8. 2017 vyplývá, že správce daně převzal jen části účetních záznamů, a z protokolu o místním

šetření ze dne 24. 10. 2017 vyplývá, že správci daně byl předložen výpis z účtu žalobkyně a doklad o zaúčtování dvou konkrétních plateb. Námitka proto není důvodná.

Prokázání výdajů v rámci jednotlivých investic

17. Předně musí krajský soud vysvětlit princip daňové uznatelnosti úrokových nákladů z úvěrových finančních nástrojů, mezi které se podle § 19 odst. 1 písm. zk) bod 3 řadí i dluhopisy.
18. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že „výdaje (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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy“.
19. Citované ustanovení stanoví obecné podmínky uznatelnosti jakéhokoliv nákladu, včetně úroků z peněžních prostředků získaných emisí dluhopisů. Pro účely jejich daňové uznatelnosti však musí daňový subjekt v první řadě prokázat, že získané finanční prostředky vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, byť i jen očekávaných (k podmínkám, které musí jakýkoliv výdaj splnit, aby mohl být z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů považován za daňové uznatelný, srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98, konkrétně ve vztahu k úrokům z úvěrových zdrojů srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS).
20. Dluhopisem se dle § 2 odst. 1 zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění účinném do 16. 8. 2013 (dále jen „zákon o dluhopisech“) rozumí zastupitelný cenný papír, vydaný podle českého práva, s nímž je spojeno právo na splacení určité dlužné částky jeho emitentem a popřípadě i další práva plynoucí ze zákona nebo z emisních podmínek dluhopisu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela správně vystihl podstatu dluhopisu, když uvedl, že se jedná v zásadě o dlužní úpis, jehož vydáním získává emitent od investora nové peněžní prostředky, které ale musí ve stanovené době vrátit a současně platit investorovi určitý výnos (např. právě úroky – srov. § 16 zákona o dluhopisech).
21. Z hlediska daňového má emise dluhopisů ten následek, že pokud prokáže jejich emitent, že získané peněžní prostředky vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů [a jsou současně splněny další případné zákonné podmínky, srov. např. § 25 odst. 1 písm. a), písm. w) nebo písm. zk)], může si tyto úroky uplatnit jako daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z logiky věci si však tento úrok může uplatnit pouze ve vztahu k prostředkům, které již emisí dluhopisů skutečně získal (pouhé převzetí závazku k úhradě emisního kurzu nestačí) a které již současně vynaložil. Tyto úroky potom může daňový subjekt uplatnit jako daňově účinný výdaj po celou dobu trvání dluhu (za současného splnění zákonných podmínek).
22. V nyní řešené věci žalobkyně dne 3. 12. 2012 emitovala dluhopisy v celkové hodnotě 100 mil. Kč. Dne 10. 12. 2012 všechny emitované dluhopisy upsal jednatel žalobkyně J. L. s tím, že 85 mil Kč za ně uhradil dne 19. 12. 2012 a zbylou část dne 20. 3. 2013. Dne 2. 1. 2013 žalobkyně odkoupila od J. L. dluhopisy v hodnotě 70 mil. Kč za cenu 70 296 178 Kč,

kteřou ještě téhož dne uhradila. Ke dni 31. 3. 2013 vlastnila žalobkyně dluhopisy v hodnotě 70 mil. Kč, J. L. v hodnotě 30 mil. Kč. Dne 13. 12. 2013 J. L. upsal 7 386 376 ks dluhopisů a zaplatil za ně tutéž částku. Tento stav se až do konce zdaňovacího období řešeného v nynější věci nezměnil, tj. ke dni 31. 3. 2015 žalobkyně vlastnila 62 613 624 ks dluhopisů v téže hodnotě, J. L. 37 386 376 ks dluhopisů v téže hodnotě. Z uvedeného vyplývá, že toliko částku rovnající se úrokům z dluhopisů emitovaných a uhrazených J. L. mohla žalobkyně v rámci nyní řešeného zdaňovacího období uplatnit jako daňově uznatelný výdaj, avšak jen za předpokladu, že by prokázala, že jej vynaložila za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů při současném splnění dalších zákonných podmínek (*pozn. soudu: těmi se však ani správní orgány nezabývaly, neboť dospěly k závěru, že žalobkyně vůbec neprokázala vynaložení prostředků získaných emisí dluhopisů, proto se naplněním těchto podmínek nemůže zabývat ani soud*). Krajský soud se proto dále v rozsahu žalobních bodů zabýval tím, zda žalobkyně prokázala využití těchto prostředků v rámci jednotlivých tvrzených investic.

23. K výstavbě **logistického centra** krajský soud uvádí, že žalobkyně v průběhu celého daňového řízení nepředložila jediný důkazní prostředek, který by prokazoval, že na předmětnou investici využila prostředky, které získala emisí dluhopisů. Krajský soud se zcela ztotožňuje s žalovaným v tom, že tvrzení ohledně této investice bylo zcela obecné a žalobkyně v daňovém řízení neidentifikovala ani pozemek, který již za účelem této investice nakoupila v roce 2010. Žalovaný zcela správně vyhodnotil pohyby na účtech č. 042 a 031, na kterých by měly být zachyceny pohyby týkající se předmětné investice (str. 19 napadeného rozhodnutí). Na nich totiž byly zaúčtovány náklady až v roce 2017, tedy dávno po uplynutí nyní řešeného zdaňovacího období. Ze stejného důvodu nemůže mít vliv na daňovou uznatelnost úroků za zdaňovací období, které je předmětem tohoto řízení ani tvrzení o koupi pozemků v roce 2016, i kdyby bylo prokázáno.
24. Výslech A. Ch. skutečně žalobkyně v průběhu daňového řízení nenavrhl. Výslech J. L. navrhla v podání ze dne 8. 7. 2018, s čímž se správce daně vypořádal na str. 31 zprávy o daňové kontrole. Není tedy pravdou, že by byl uvedený důkazní návrh opomenut, jak namítala žalobkyně. Zda bylo neprovedení uvedeného výslechu souladné se zákonem je již věc druhá, ohledně této otázky však žalobkyně žádné námitky nevznesla, proto se jí nezabýval ani soud. Žalovaný se tímto důkazním návrhem nezabýval, jelikož v odvolání nebyl návrh zopakován.
25. K prokázání investice do **vinařství v K.** krajský soud předně uvádí, že správce daně není podle § 8 daňového řádu povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016-85, bod 15 a judikaturu tam citovanou). Pokud tak neučiní, zatíží tím rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů (jedná se o tzv. opomenutý důkaz – k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2008, č. j. 4 As 21/2007-80 nebo též judikatura Ústavního soudu týkající se tzv. opomenutých důkazů při soudním rozhodování, která je přiměřeně aplikovatelná i na nyní projednávanou věc - např. nálezy sp. zn. III. ÚS 61/94, III. ÚS 95/97, III. ÚS 173/02, III. ÚS 569/03, III. ÚS 139/05, III. ÚS 359/05).

26. Žalobkyně v odvolání navrhla k prokázání svého tvrzení, že z prostředků získaných emisí dluhopisů vynaložila na výstavbu vinařství a penzionu v K. částku dosahující 40 mil. Kč, jako důkaz listinu zachycující pohyby na účtech č. 042 a 031. Předmětná listina byla žalovaným označena jako příloha č. 13 a obsahuje seznam faktur s uvedením data jejich zaúčtování, čísla faktury, popisu výdaje a vynaložené částky. Žalovaný se však navrženým důkazním prostředkem v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval a po stručné rekapitulaci tvrzení žalobkyně toliko konstatoval, že konkrétní důkazní prostředky žalobkyně nepředložila (str. 22 napadeného rozhodnutí). Krajský soud na tomto místě nehodlá hodnotit, zda přeložený důkazní prostředek prokazuje, že prostředky získané emisí dluhopisů, byly použity právě na výstavbu penzionu a vinařství v K. Touto otázkou by se měl zabývat předně žalovaný. Jelikož však předložený důkazní prostředek obsahuje zjevnou návaznost na uvedenou investici (byť se nejedná o faktury samotné), nelze jej vypořádat obecným tvrzením, že žádný konkrétní důkazní prostředek žalobkyně nepředložila. Žalovaný tak nedostal své povinnosti provést navržené důkazy, případně vysvětlit, proč konkrétní důkaz neprovedl.
27. S ohledem na tento závěr je nadbytečné, aby se krajský soud detailně zabýval ostatními námitkami žalobkyně ohledně **dalších investic**. Proto krajský soud jen stručně konstatuje, že žalobkyně v průběhu celého řízení nenavrhl žádný důkaz, který by prokázal vynaložení získaných prostředků na koupi regálového vybavení, dopravníkových systémů a realizaci přístavby skladovacího areálu. Totéž pak platí o investicích do provozní oblasti. Pokud jde o námitky týkající se růstu zásob, krajský soud souhlasí s žalobkyní v tom, že růst hodnoty zásob v předchozích letech nemusí znamenat, že jejich hodnota poroste i v následujících letech, nicméně ani samotné údaje o hodnotě zásob neprokazují, že žalobkyně za účelem nákupu zásob vynaložila prostředky získané emisí dluhopisů. Ani v tomto směru žalovaný nepochybil.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

28. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení, v němž se bude žalovaný zabývat předmětným opomenutým důkazním prostředkem (případně i dalšími důkazními prostředky, které žalobkyně navrhne) a vyhodnotí, zda prokazuje tvrzení žalobkyně o tom, že prostředky získané emisí dluhopisů ve výši 37 386 376 Kč byl vynaloženy právě na tuto investici v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, případně zda jsou splněny další zákonné podmínky pro klasifikaci výdaje jako uznatelného z hlediska daňového. Svůj závěr žalovaný neopomene řádně odůvodnit. S ohledem na možnou změnu skutkového stavu v dalším řízení se krajský soud nezabýval důkazními návrhy uvedenými v žalobě. Tyto důkazní návrhy může žalobkyně uplatnit v daňovém řízení. Žalovaný je právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
29. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě jí účelně vynaložených nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč, dále v odměně za 2 úkony právní služby zástupce žalobkyně v podobě přípravy a převzetí zastoupení a podání žaloby (odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu 3 100 Kč, celkem tedy 6 200 Kč), paušální náhradě hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby podle § 13

odst. 4 advokátního tarifu a náhradě za DPH ve výši 21 % počítané z částky 6 800 Kč. Celkové náklady žalobkyně tak činí 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 24. května 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu