



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Davida Rause, Ph.D., a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **R. T. reality a. s.**
sídlem Křičkova 373, Nové Město na Moravě
zastoupen Mgr. Vítem Kučerou, advokátem
sídlem Na květnici 850/20, Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2020, č. j. 14203/20/5200-10421-711811,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2020, č. j. 14203/20/5200-10421-711811, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, a to 1) platební výměr na daň z příjmu fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně ze dne 27. 5. 2019, č. j. 1116031/19/2914-50524-709433, kterým byla stanovena k přímé úhradě daň za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1 162 909 Kč, a 2) platební výměr na daň z příjmu fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně ze dne 27. 5. 2019, č. j. 1116214/19/2914-50524-709433, kterým byla stanovena k přímé úhradě daň za zdaňovací období roku 2015 ve výši 1 319 974 Kč. Finanční úřad zvýšil žalobci základ daně pro výpočet daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roků 2014 a 2015 o částky vyplacených nebo započtených úroků v jednotlivých zdaňovacích obdobích, v nichž žalobce zneužil práva.
2. Finanční úřad zjistil, že vlastníky korunových dluhopisů jsou fyzické osoby – akcionáři účelově propojených obchodních korporací ROTONDELLA, a. s., R. T. kování, a. s., a žalobce. R. T. kování, a. s., získala v důsledku fúze (sloučením) do svého majetku korunové dluhopisy, emitované společností ROTONDELLA a. s. Ty byly zaregistrovány u Centrálního depozitáře cenných papírů, a. s., dne 27. 12. 2012. Zakladatelé R. T. kování, a. s., upsali dluhopisy dne 2. 5. 2013. R. T. kování, a. s., v rámci provedené přeměny převedla majetek na nově založenou společnost (žalobce). Žalobce z pronájmu tohoto majetku generuje zpět R. T. kování a. s., roční výnosy řádově ve výši 11 000 000 Kč.
3. Dle finančního úřadu se uvedené skutečnosti dají vysvětlit také tak, že žalobci vyvstala potřeba vygenerovaný zisk eliminovat, a proto spolu s pohledávkami, které byly u žalobce daňově zatíženy opravnými položkami, byly převedeny i korunové dluhopisy, ze kterých byly vypláceny úroky. Jedná se o položky, jejichž prostřednictvím se dal zisk vygenerovaný z pronájmu majetku úspěšně snížit. Ze strany žalobce pak nebyl prokázán deklarovaný účel emise dluhopisů ani žádný jiný racionální důvod. Emise dluhopisů žalobci nepřinesla žádné finanční prostředky, které měly být dle jeho tvrzení použity na financování plánovaných investic. Hlavním účelem provedených transakcí bylo získání daňového zvýhodnění. Přestože žalobce neporušil žádný hmotně právní předpis, získal daňové zvýhodnění ve formě nezdanění úrokových příjmů jeho šesti, v roce 2015 čtyř, akcionářů, kteří jsou jediní vlastníci emitovaných dluhopisů v nominální hodnotě 1 Kč v celkové hodnotě emise 150 000 000 Kč, později 75 000 000 Kč, se splatností 10 let.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

4. Žalobce má za to, že vydání korunových dluhopisů mělo ekonomický důvod a bylo pro žalobce, resp. pro jeho právního předchůdce přínosné. Nemohlo se tak jednat o zneužití práva, jak tvrdí žalovaný, neboť v takovém případě by muselo jít o jediný důvod celé transakce, jak ostatně vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobce jednal zcela v souladu s platnými a účinnými právními předpisy. Je nepřípustné, aby v demokratickém právním státě bylo takové jednání ze strany státní správy postihováno z důvodu pozdějšího odlišného výkladu. I pokud se takový pozdější výklad objeví, daňový

subjekt nikdy nesmí nést jeho následky ke své tíži. V takovém případě nese odpovědnost stát, a to i pokud by to znamenalo snížený daňový příjem. Žalobce má přitom právo spolehnout se na prosté znění zákona. Jakýkoliv jiný výklad je nepřipustný. Správní ani soudní praxe nesmí sloužit k doplňování mezer v daňových předpisech či dokonce k nápravě legislativních chyb. Daňová optimalizace je dovolené jednání. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu jde dokonce o racionální chování každého daňového subjektu.

5. Z judikatury Ústavního soudu pak vyplývá, že skutkový stav v daňovém řízení musí být vždy zjištěn objektivně. Je však zřejmé, že v posuzované věci došlo ze strany žalovaného k vykonstruování určité představy o tom, k jakým jednáním a z jakého důvodu mělo ze strany žalobce dojít. Této představě pak žalovaný přizpůsobuje hodnocení skutkového stavu. V případě pochybností o skutkovém stavu (pokud je skutkový stav možné vykládat vícero způsoby, které vedou k odlišnému právnímu posouzení) je správce daně povinen přiklonit se k výkladu příznivějšímu pro daňový subjekt.
6. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

7. Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Žalovaný se domnívá, že námitka, že v případě pochybností o skutkovém stavu je správce daně povinen přiklonit se k výkladu příznivějšímu pro daňový subjekt, by měla být odmítnuta pro nepřipustnost, neboť byla uplatněna po zákonné 2 měsíční lhůtě pro podání žaloby. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. Žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

8. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
9. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Argumentaci žalobce lze rozdělit na dvě části, nadepsané jako 1) „Skutkový stav“ a 2) „Právní stav“. V první části žalobce podrobně popisuje skutkový stav, přičemž při tomto popisu vymezuje dílčí námitky. Tyto námitky v zásadě míří proti tomu, jak žalovaný zhodnotil skutkový stav, resp. nezhodnotil skutkový stav ve vzájemných souvislostech. Ve druhé části žalobce vymezuje pro posuzovanou věc relevantní právní principy (zneužití práva a požadavky na tvorbu daňové legislativy, princip právní jistoty a předvídatelnosti práva, zákaz retroaktivity a princip *nulum tributum sine lege*). Žalobce má za to, že napadená rozhodnutí těmito základními principům demokratického právního státu

neodpovídají. Žalobce svůj závěr opírá o judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

11. Meritem posuzované věci je tedy otázka (ne)prokázání zneužití práva ze strany žalobce. Problematika emise korunových dluhopisů a aplikace zákazu zneužití práva byla již řešena v několika rozsudcích správních soudů. Jedná se např. o rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 6. 2021, sp. zn. 63 Af 1/2020, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2021, sp. zn. 31 Af 7/2020, či rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 1. 2022, sp. zn. 29 Af 46/2020. Zdejší soud přitom neshledal důvod, aby se od východisek, na kterých jsou postaveny zmiňované rozsudky, odchýlil.
12. Zákaz zneužití práva byl historicky ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Teprve s účinností od 27. 3. 2019 byla zásada zákazu zneužití práva zakotvena výslovně v daňovém řádu (viz novela č. 80/2019 Sb.). Níže citovaná judikatura se tak zcela zřetelně promítla i v aktuální dikci § 8 odst. 4 daňového řádu, dle něhož platí, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převážujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
13. V oblasti daňového práva je to ovšem především rozhodovací činnost soudů, která při posuzování jednotlivých případů dospěla k vymezení pojmu zneužití práva. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 -48, definoval zneužití práva jako situaci, *„kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-85). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu. Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. (...) V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by - při existenci několika různých interpretačních alternativ - racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přiči 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. Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva“.*

14. Na tyto závěry Nejvyšší správní soud navázal např. v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 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“.
15. K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU. V daňové oblasti nelze nezmínit rozsudek ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02. S odkazem na svoji předcházející judikaturu (rozsudky ze dne 11. 10. 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. 3. 1993, General Milk Products, C-8/92, Recueil, s. I -779, bod 21; a ze dne 14. 12. 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Recueil, s. I-11569, bod 51) Soudní dvůr EU uvedl, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství. Znaky zneužití práva v oblasti daňového práva předtím výstižně vyjádřil ve stanovisku k věci Halifax generální advokát, jehož právní závěry Soudní dvůr EU fakticky přejal do svého rozhodnutí. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68: „S odkazem na rozsudek ve věci Emsland Stärke uvedl (viz bod 67 stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71)“.
16. Z uvedené rozhodovací praxe tedy mimo jiné vyplývá, že ke zneužití práva dochází v případě splnění dvou kumulativních podmínek. První podmínkou je, že ze všech objektivních okolností případu musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Druhá nezbytná podmínka zneužití práva spočívá v tom, že získání daňového zvýhodnění by přes naplnění formálních požadavků platných právních předpisů bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 – 47: „Hlavním účelem transakce ve smyslu rozhodnutí ve věci C- 255/02 Halifax je takový její účel, který ve srovnání s

případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout. Je na soudu (resp. správním orgánu), aby prokázal, že tímto hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Dle citované judikatury je nutné zkoumat skutečný obsah a význam dotčených plnění. Lze přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže. (obdobně rozhodnutí ESD ve věci C 94/05 - Emsland-Stärke)“.

17. V intencích shora vyložených závěrů zdejší soud přistoupil k posouzení otázky, zda daňové orgány dostatečně prokázaly naplnění znaků zneužití práva. Dospěl přitom k závěru, že důkazní břemeno v tomto ohledu unesly. Podle zdejšího soudu byl skutkový stav zjištěn dostatečně. Pokud žalobce namítal, že se žalovaný nezabýval jeho důkazními návrhy čestnými prohlášeními „cizích osob“, je třeba s ním souhlasit. Nestalo se tak ale proto, že by žalovaný tyto důkazní návrhy opomněl, nýbrž proto, že je žalobce v odvolacím řízení neuplatnil. Nelze tedy žalovanému úspěšně vyčítat, že čestná prohlášení nezohlednil. Žalobce je předložil až v řízení soudním, nicméně při jednání uvedl, že jimi dokazovat nenavrhuje, neboť tak měl učinit žalovaný. Vzhledem k tomu soud těmito čestnými prohlášeními nedokazoval.
18. Daňové orgány dospěly v napadených rozhodnutích k následujícím závěrům. Původní emitent (společnost ROTONDELLA a. s.) z emise dluhopisů žádné finanční prostředky nezískal, neboť byl dne 29. 4. 2013 (tedy ještě před úpisem dluhopisů) vymazán z obchodního rejstříku. Smlouvy o úpisu se spojenými osobami uzavřela až nástupnická společnost R. T. kování, a. s., dne 2. 5. 2013. Na základě těchto smluv nedošlo k převodu peněžních prostředků od upisovatelů, neboť emisní kurz byl uhrazen zápočtem. V následujícím roce společnost R. T. kování, a. s., přistoupila ke zpětnému odkupu dluhopisů v poloviční hodnotě původně emitovaných a upsaných dluhopisů, tj. ve výši 75 000 000 Kč. Po vzniku nové společnosti (žalobce) byla na žalobce převedena zbývající emise dluhopisů ve výši 75 000 000 Kč. Na žalobce tak přešla povinnost plynoucí z výplaty úrokových výnosů vlastníkům předmětných dluhopisů. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích činil úrokový výnos 7 080 000 Kč (v roce 2014) a 6 989 850 Kč (v roce 2015) a byl vyplacen vlastníkům dluhopisů formou zápočtu. Uvedený úrokový příjem z dluhopisu, který představuje u vlastníka dluhopisu (fyzické osoby) příjem z kapitálového majetku dle § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zdaněn zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Právní předchůdce žalobce emitoval korunové dluhopisy dne 31. 12. 2012, a tudíž naplnil podmínky pro aplikaci přechodného ustanovení čl. IV bodu 2 zákona č. 192/2012 Sb., které umožnilo zaokrouhlovat základ daně a daň vybíranou srážkou z úrokového příjmu z dluhopisů emitovaných do 31. 12. 2012 dle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů účinného do 31. 12. 2012, a to i u úrokových příjmů zdaňovaných po 1. 1. 2013. Vlivem způsobu zaokrouhlování dle uvedeného ustanovení činí daň 0 Kč. Daňové orgány tak uzavřely, že vydání korunových dluhopisů se jeví jako nevýhodné a nevhodné. Z předložených důkazních prostředků nelze učinit závěr, že emitent korunových dluhopisů a stejně tak i jeho právní nástupci získali finanční prostředky na rozvoj podnikatelských aktivit, resp. že emitent vůbec měl v době emise dluhopisů faktickou potřebu finančních prostředků na deklarované účely. Nastavená transakce emise korunových dluhopisů nasvědčuje tomu, že

emise a následné upsání dluhopisů bylo uskutečněno především za účelem získání neoprávněné výhody nezdaněných příjmů fyzických osob, tedy akcionářů a členů statutárního a dozorčího orgánu.

19. Zdejší soud se s těmito závěry zcela ztotožňuje, přičemž v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí. Obě výše zmiňované podmínky byly v posuzované věci splněny. Hlavním účelem emise korunových dluhopisů bylo daňové zvýhodnění (objektivní podmínka), získání daňového zvýhodnění bylo přes naplnění formálních požadavků v rozporu s cílem sledovaným zákonem (subjektivní podmínka). Ze strany žalobce došlo ke zneužití práva. Obdobnou situaci ostatně jako zneužití práva posoudil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60.
20. Žalobce opakovaně uvádí, že postupoval v souladu se zákonem. O tom však není v posuzované věci sporu. Ostatně to konstatoval sám žalovaný na str. 6 napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že žalobce postupoval v souladu s právními předpisy (formálně), však nemůže na závěru ohledně zneužití práva nic změnit. To vyplývá ze samé podstaty zákazu zneužití práva. Rovněž skutečnost, že korunové dluhopisy byly v předmětné době vydávány různými entitami, mj. i státem, nemůže závěr daňových orgánů jakkoli zvrátit. Vydání korunového dluhopisu samo o sobě není jednáním, které by automaticky znamenalo zneužití práva. Podstatný je hlavní účel takové operace.
21. Žalobce dále uvádí, že důvodem emise dluhopisů byla skutečnost, že společnost R. T. kováni, a. s., měla k dispozici pouze částku 2 296 846 Kč (na bankovních účtech a v pokladně), což byla vzhledem k obratu a provozním nákladům částka nedostatečná. Nicméně emise, resp. úpis dluhopisů byl proveden takovým způsobem (započtení pohledávek akcionářů), který ve výsledku znamenal, že společnost R. T. kováni, a. s., žádné reálné finanční prostředky nezískala. Deklarovaným účelem emise měl přitom být rozvoj podnikatelské činnosti. Žalobce však nedoložil žádné důkazní prostředky o tom, že díky emitování dluhopisů došlo k financování konkrétního investičního projektu či jiného podnikatelského záměru. Tato argumentace tak nemůže mít úspěch. Nelze přitom přehlédnout, že vydané dluhopisy jsou na straně emitenta tzv. cizím zdrojem a dále zvyšují jeho zadluženost. Ostatně sám žalobce k převodu dluhopisů ze společnosti R. T. kováni, a. s., na žalobce uvádí, že *„jak se v praxi ukázalo, tyto (korunové dluhopisy, pozn. zdejšího soudu) do určité míry nadále negativně ovlivňovaly ekonomické ukazatele společnosti R. T. kováni, které nepodávaly věrný obraz o její ekonomické kondici“*. Žalobce však rovněž tvrdí, že emisí dluhopisů došlo k výraznému zlepšení ekonomických ukazatelů podstatných např. pro banky či obchodní partnery. V této části je tak argumentace žalobce vnitřně rozporná.
22. Jelikož emise dluhopisů neměla racionální ekonomický důvod, nemůže obstát argumentace, že členové statutárního orgánu právního předchůdce žalobce neměli možnost postupovat jiným způsobem, neboť dané řešení bylo nejvýhodnější pro společnost, pokud by jiným způsobem postupovali, nejednali by s péčí řádného hospodáře. Nadto lze uvést, že na jinou možnost postupu upozornil žalovaný, který v napadeném rozhodnutí uvedl: *„Zákonná úprava však umožňovala i jiný režim spočívající ve dvou variantách, a sice na základě usnesení valné hromady nebo zakladatelské smlouvy určit, že rozdíl bude vrácen upisovateli, nebo z něho bude vytvořen rezervní fond. Z uvedeného vyplývá, že bylo na*

podnikatelském rozhodnutí každého subjektu, jak – samozřejmě v intencích zákonných pravidel – s tímto rozdílem naloží. V projednávaném případě zakladatelé R. T. kování rozhodli, že si částku rozdílu ve výši 160 000 000 Kč vyplatí.“

23. Zdejší soud dále nemůže souhlasit s tvrzením žalobce, že se daňové orgány dopustily nepřipustného hodnocení jeho podnikatelské strategie. Zdejší soud konstatuje, že daňové orgány zcela v rámci svých kompetencí zjistily a zhodnotily zjištěný skutkový stav, přičemž rozkryly souvislosti jednotlivých operací a posléze je ve svém celku vyhodnotily jako zneužití práva. Na rozdíl od žalobce má tak zdejší soud za to, že žalovaný věc ve vzájemných souvislostech hodnotil. V tomto ohledu je vhodné dodat, že skutečnost, že korunové dluhopisy emitovala společnost ROTONDELLA, a. s., (neboť zápis společnosti R. T. kování, a. s., do obchodního rejstříku neproběhl v zamýšleném termínu) a motivací statutárního orgánu bylo využití daňového zvýhodnění, sama o sobě nezakládá zneužití práva. Pokud by se ukázalo, že úpis korunových dluhopisů po sloučení společností vedl k rozvoji ekonomické činnosti společnosti R. T. kování, a. s., a hlavním účelem by tedy nebylo daňové zvýhodnění, o zneužití práva by se nejednalo. A to bez ohledu na to, že původní emitent žádné finanční prostředky nezískal. Bylo tak nutné hodnotit věc právě ve vzájemných souvislostech, což daňové orgány řádně učinily.
24. Námitku, že v případě pochybností o skutkovém stavu je správce daně povinen se přiklonit k výkladu příznivějšímu pro daňový subjekt, zdejší soud zhodnotil jako rozvinutí argumentace žalobce. Nejedná se tedy o nepřipustnou námitku. V posuzovaném případě však žádné pochybnosti nenastaly a nebyl tedy prostor pro aplikaci citované zásady. Daná námitka tak není důvodná.
25. Argumentace základními principy demokratického právního státu by pak byla úspěšná, pokud by zdejší soud shledal, že hlavním účelem emise korunových dluhopisů nebylo daňové zvýhodnění. V takovém případě by napadená rozhodnutí v rozporu s danými principy byla. To se však nestalo. Ze strany žalobce prokazatelně došlo ke zneužití práva.
26. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti; žalobu tak jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

27. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních 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 nejblíže 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.

Brno dne 16. 6. 2022

Petr Šebek v.r.
předseda senátu