



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: **PONTUS POWER s. r. o.**
sídlem Bráfova tř. 161/20, Třebíč
zastoupený advokátem JUDr. Miroslavem Zvěřinou
sídlem Bráfova tř. 161/20, Třebíč

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2020, č. j. 11243/20/5200-11431-706481,

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 25. 3. 2020, č. j. 11243/20/5200-11431-706481, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, a to 1) platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 12. 2013 do 30. 11. 2014, č. j. 1754173/18/2912-50521-704170, ze dne 16. 11. 2018, kterým byla doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 1 710 000 Kč, a 2) platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 12. 2014 do 30. 11. 2015, č. j. 1754194/18/2912-50521-704170, ze dne 16. 11. 2018, kterým byla doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 855 000 Kč.
2. Finanční úřad měl za to, že žalobce nesplnil zákonné podmínky, aby si mohl mezi daňově účinné náklady zahrnout úroky z dluhopisů, které vyplácel jejich držiteli (nešlo podle něj o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů). Jednalo se přitom o tzv. korunové dluhopisy, které žalobce vydal a jejichž držitelem byl žalobcův jednatel. Žalovaný změnil odůvodnění napadeného rozhodnutí v tom smyslu, že žalobce sice formálně podmínky zákona pro snížení základu daně naplnil (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), avšak jednalo se z jeho strany o zneužití práva. Vydání dluhopisů mu totiž nepřineslo žádné finanční prostředky na financování jeho podnikatelských aktivit a postrádalo tak ekonomickou racionalitu. Podle žalovaného jediným smyslem účelově provázaných kroků celé transakce bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

3. Žalobce namítá, že od samého počátku tvrdil, že smyslem a účelem emise dluhopisů bylo zajištění dlouhodobého financování, a to formou nahrazení existujících závazků závazky jinými, tedy refinancování. Žalobce brojí proti závěru žalovaného, že pokud nejsou získány žádné finanční prostředky, ale dojde pouze k refinancování, nemá takový postup ekonomické opodstatnění.
4. Ve vztahu k dani z příjmů právnických osob nemohlo vést jednání žalobce k získání daňové výhody formou vytvoření nákladových úroků. Je zcela irelevantní, jaký byl právní titul závazků, z nichž byly žalobcem hrazeny úroky. Jestliže smyslem emise dluhopisů bylo refinancování stávajících závazků, je nasnadě, že tyto závazky existovaly i před emisí dluhopisů. Je nepochybné, že z takových závazků mohl a měl být hrazen úrok těm, kteří byli držiteli pohledávek proti žalobci.
5. Žalobce je toho názoru, že žalovaný žádné jasné a konkrétní důkazy ohledně zneužití práva nedoložil, resp. neprovedl žádné vlastní dokazování. Vycházel pouze z obecných tvrzení finančního úřadu. Ten však žalobci doměřil daň z důvodu neunesení důkazního břemene žalobce ohledně tvrzení, že náklady představující vyplacené úroky držiteli dluhopisů jsou náklady daňové. Žalovaný tudíž nezákonně přenesl důkazní povinnost na žalobce.
6. Žalobce rovněž namítá, že při aplikaci zneužití práva mělo dojít k nastolení takového stavu, jako by k žádným transakcím nedošlo. Žalovaný z daňového základu vyloučil pouze

náklady na úroky, které měl žalobce z předmětných dluhopisů vyplácet svému jednateli, ale ponechal v něm výnosy z následných půjček, které žalobce poskytl třetím osobám. Tyto transakce však spolu souvisí. Pokud by žalobce nevydal dluhopisy, nedošlo by ani k půjčkám.

7. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je v mnoha bodech rozporuplné. Jednotlivé odstavce si vzájemně odporují. Napadené rozhodnutí je tak pro zmatečnost nepřezkoumatelné. Rovněž v případě mnoha skutečností, které svědčí ve prospěch žalobce, žalovaný odůvodnění účelově zkresluje nebo se dané skutečnosti vyhýbá s tím, že to s meritem věci nijak nesouvisí. Nadto žalobce zpochybňuje mnoho dílčích závěrů žalovaného.
8. Žalobce namítá porušení § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně měl již před samotným úkonem zahájení daňové kontroly dostatek indicií, které ho důvodně opravňovaly učinit závěr, že daň bude doměřena. Měl tedy žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení.
9. 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

10. Dle žalovaného žalobní námitky korespondují s námitkami obsaženými v odvolání žalobce. Žalovaný se s těmito námitkami v plném rozsahu vypořádal v napadeném rozhodnutí, ve kterém podal dostatečné odůvodnění svého závěru (podepřeného příslušnými ustanoveními hmotněprávní daňové normy). Žalovaný tak odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž setrvává na svém právním názoru. Žalovaný se nicméně znovu podrobně vyjádřil ke všem námitkám žalobce.
11. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soudu žalobu zamítl. Žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

12. 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.).
13. 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; rozhodoval bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky dle § 51 s. ř. s. (žalobce dodatečně soudu sdělil, že jednání nepožaduje a že s rozhodnutím bez jednání souhlasí).
14. Ačkoliv je žaloba formulovaná fragmentárně, jako dílčí komentáře k jednotlivým odstavcům napadeného rozhodnutí, lze v ní vysledovat jeden stěžejní žalobní bod, a to (ne)prokázání zneužití práva. Mimo další dílčí námitky (námitka nepřezkoumatelnosti, námitka porušení § 145 odst. 2 daňového řádu a námitka nesprávné aplikace institutu zneužití práva) žalobce v komentářích k jednotlivým odstavcům napadeného rozhodnutí rozporuje i jiné skutečnosti, nicméně ty nemají žádný vliv na jeho zákonnost. Žalobce např. nesouhlasí s tím, že žalovaný definuje korunový dluhopis jako dluhopis, který byl zpravidla emitován od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2013. Dle žalobce k tomuto tvrzení žalovaný nepodává žádné důkazy. Tvrzení žalovaného dle žalobce není pravdivé, neboť korunové dluhopisy jsou běžně emitovány i v současnosti.

15. V tomto ohledu je vhodné dodat, že rozsah soudního přezkumu je dán zásadně obsahem žaloby, soud posuzuje, zda žalobou napadeného rozhodnutí ob stojí ve světle žalobou uvedených námitek. Platí přímá úměra složitosti odůvodnění napadené rozhodnutí a vymezení rozsahu přezkumu cíleným žalobním bodem. Uvedený princip řízení dle s. ř. s. odpovídá zásadě nestrannosti soudu, neboť není úkolem soudu nalézat případné další důvody pro nezákonnost rozhodnutí, tedy posuzovat zákonnost správního rozhodnutí jako takovou z úřední povinnosti, nebo naopak doplňovat odůvodnění rozhodnutí namísto správního orgánu, aby správní rozhodnutí obstálo. Soud není povinen se vypořádat s každou nedůvodnou dílčí námitkou žaloby, nýbrž s nosnými důvody napadených rozhodnutí, zejména pokud žaloba v takovém rozsahu, jak činí žalobce, vytrhává části odůvodnění napadených rozhodnutí z kontextu a dovozuje z nich závěry odporující úvaze správního orgánu.
16. Předně k velmi obecné námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí zdejší soud stejně obecně uvádí, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal, jelikož z něj bylo možné zjistit, jak žalovaný rozhodl i proč rozhodl tak, jak rozhodl. Žalovaný se rovněž dostatečně vypořádal se žalobcem tvrzenými skutečnostmi. Zdejší soud pak souhlasí se žalovaným, že o tom, že napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, svědčí rovněž skutečnost, že žalobce proti závěrům žalovaného obsáhle brojí a obšírně s nimi polemizuje.
17. Pokud žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve tvrzení žalovaného, že jediným účelem žalobce bylo umělé zadlužení (jak rozvinul v replice), nemůže dát zdejší soud této argumentaci za pravdu. Žalovaný daný závěr v napadeném rozhodnutí zcela srozumitelně odůvodnil, přičemž rovněž odkázal na odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Jestli má tento závěr rovněž oporu ve spisovém materiálu, pak bude předmětem věcného posouzení zdejšího soudu. Tomu bude zdejší soud věnovat pozornost při vypořádání výše naznačeného stěžejního žalobního bodu. Námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná.
18. Dále žalobce uplatnil námitku porušení § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobce má za to, že správce daně měl před samotným úkonem zahájení daňové kontroly dostatek indicií, které ho důvodně opravňovaly učinit závěr, že daň bude doměřena, tj. měl žalobce v souladu s uvedeným ustanovením vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalobce přitom odkazoval na str. 3 – 4 zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 11. 2018, kde byl uveden výčet podkladů, kterými správce daně disponoval před zahájením daňové kontroly, tj. dne 17. 5. 2017. Na druhou stranu žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z uvedených podkladů ještě nebylo možno nic vyvozovat, tím spíše důvodně předpokládat, že žalobce v rámci emise dluhopisů postupoval chybně a s úmyslem krátit daň. Závěr, že finanční náklady v podobě dluhopisových úroků vznikly jako důsledek uměle vytvořených podmínek, bylo možné učinit až po podrobné analýze důkazních prostředků a na základě vyhodnocení finančních a obchodních transakcí.
19. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
20. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS či rozsudku ze dne 2. 3. 2016,

čj. 6 Afs 79/2015 - 39, č. 3398/2016 Sb. NSS), v zásadě platí, že získá-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.

21. V nynější věci finanční úřad takovéto indicie neměl. K učinění závěru, že žalobce postupoval v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, bylo třeba provést obsáhlé dokazování týkající se konkrétních finančních toků a disponibilních finančních prostředků žalobce. Ostatně jak je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole, finančnímu úřadu v daném ohledu vznikly pochybnosti na základě zjištění, že část pohledávek vůči žalobci byla pouze účetně vytvořena. Finanční úřad v dané části zprávy o daňové kontrole uzavřel: *„Daňový subjekt účelově nahradil účetně vytvořené závazky vůči fyzickým osobám (jednatelům Rambouskovi a Říhovi) a závazek z titulu půjčky od Ing. V. dluhopisy v takové nominální hodnotě, aby využil daňové úpravy za účelem získání pro svého jednatele a společníka výhody nezdaněného příjmu“*. Tento závěr však zcela jistě nebylo možné důvodně předpokládat před zahájením daňové kontroly. A to jednak s ohledem na to, že finanční úřad neměl před zahájením daňové kontroly v daném ohledu stěžejní podklady (žalobce předložil správci daně svá účetní data až dne 2. 6. 2017), a jednak s ohledem na složitost posouzení daných transakcí.
22. Žalobce pak kromě tvrzení, že finanční správa začala prověřovat daňové souvislosti spojené s emisí korunových dluhopisů na základě politického rozhodnutí, ani nespecifikuje, na základě jakých zjištění měl finanční úřad důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. K argumentaci „politickým rozhodnutím“ pak lze odkázat na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2020, č. j. 10 A 70/2018 - 38, s nímž se zdejší soud ztotožňuje. Městský soud zde nesouhlasil s tím, *„že daňová kontrola byla zahájena na politickou objednávku. Je nepochybné, že otázka korunových dluhopisů a jejich emise je dlouhodobě podrobena politické diskusi a je zde obecně vyšší tlak na přezkoumání správnosti zjištění a stanovení daně. To ostatně vyplývá také z přijatého usnesení č. 579 Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny ČR, se kterým Poslanecká sněmovna ČR vyslovila souhlas dne 15. 3. 2017. Rozpočtový výbor Poslanecké sněmovny ČR v tomto usnesení nicméně vyjádřil toliko podezření o tom, že při emisi korunových dluhopisů v roce 2012 mohlo ze strany některých emitentů a jejich vlastníků docházet ke zneužití a obcházení zákonů v oblasti daní. Nekonstatoval tedy, jak uvádí žalobkyně, že skutečně k porušování právních předpisů docházelo, a to rovnou u všech daňových subjektů“*. Zdejší soud dodává, že dovedl-li by se názor žalobce *ad absurdum*, musel by správce daně v případě všech společností, které vydaly korunové dluhopisy, důvodně předpokládat, že bude doměřena daň. Samotná skutečnost, že došlo k vydání korunových dluhopisů, však neznamená, že automaticky došlo ke krácení daně. Správce daně tedy nemohl důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Tato námitka tedy není důvodná.
23. Na uvedeném nic nemění, že žalovaný dospěl na rozdíl od finančního úřadu k závěru, že zjištěný skutkový stav odpovídá zneužití práva, nikoliv porušení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
24. 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 převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
25. 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 spjata s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. (...) V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by - při existenci několika různých interpretačních alternativ - racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí 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“.*
26. 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 pohlíží 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“.*

27. 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.
28. 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)“.
29. Z uvedené rozhodovací praxe tedy mimo jiné vyplývá, že ke zneužití práva dochází v případech 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 zastíňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotčené 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)“.
30. Co se pak týče pojmu korunové dluhopisy, je notorií, že finanční správa provedla celou řadu daňových kontrol společností, které do konce roku 2012 vydaly dluhopisy v nominální hodnotě 1 Kč. Příjmy z těchto dluhopisů emitovaných do konce roku 2012 díky tehdejšímu stanovenému způsobu zaokrouhlování na celé koruny dolů nepodléhají efektivnímu zdanění. Výsledkem je potom výhoda spočívající ve snížení základu daně o vysoké úrokové výdaje (náklady) a nezdanění takto vyplacených úroků.
31. Daná problematika již byla také řešena v několika (nedávno vydaných) rozsudcích správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu. Ten v rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č.

j. 4 Afs 376/2021 - 60, dospěl k závěru, že se v tamní věci o zneužití práva skutečně jednalo, přičemž mj. uvedl: „Na základě výše popsaných okolností souvisejících s předmětnou emisí dluhopisů má Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud i správní orgány za to, že v posuzované věci byl naplněn objektivní i subjektivní prvek výše uvedeného testu zneužití práva. Jednalo se totiž o uzavřený kruh vzájemně časově a finančně bezprostředně souvisejících transakcí, při kterém se v podstatě jednalo pouze o uměle vytvořený koloběh vlastních finančních prostředků koncernu KOH-I-NOOR mezi účty dotčených společností a upisovatelů dluhopisů ve snaze získat daňovou výhodu v podobě snížení daňové povinnosti formou nákladových úroků z emitovaných dluhopisů. O těchto transakcích navíc rozhodovaly stejné osoby, které v nich vystupovaly jednou v pozici statutárních orgánů, podruhé příjemců půjček a potřetí jako upisovatelé dluhopisů. (...) Z hlediska hodnocení (absence) ekonomického smyslu předmětné emise dluhopisů považuje Nejvyšší správní soud za zcela přiléhavý a správný závěr krajského soudu, že zákonem stanovená možnost emise dluhopisů představuje pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů, resp. žalovaného, že primárním smyslem emise dluhopisů je zajištění externího zdroje financování, čili získání dodatečného kapitálu. K tomu však předmětnou emisí dluhopisů nedošlo. Z hlediska zneužití práva navíc nelze odhlédnout ani od okolnosti, že se jednalo o emisi tzv. korunových dluhopisů, u kterých bylo zdanění úrokového příjmu 15 % srážkovou daní rovno 0 Kč, neboť základ daně byl stanovován za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhloval se na celé koruny dolů. Finanční prostředky vynaložené stěžovatelem na úroky z dluhopisů přitom v posuzované věci obdrželi výše uvedení členové statutárních/dozorčích orgánů stěžovatele jakožto upisovatelé těchto dluhopisů. Na základě výše uvedeného má Nejvyšší správní soud za to, že účelem popsaného jednání stěžovatele při emisi dluhopisů, který takto „zajistil“ své financování v podstatě opět financemi od společnosti KOH-I-NOOR holding a.s., bylo především získání daňového zvýhodnění skrze vynaložení nákladů na úroky z dluhopisů emitovaných v roce 2012 stěžovatelem.“

32. Zjednodušeně lze říci, že v případě korunových dluhopisů (tedy dluhopisů vydaných do konce roku 2012 v nominální hodnotě 1 Kč) je třeba zkoumat konkrétní okolnosti jejich vydání. Pokud totiž daňový subjekt vytvoří, a to především v součinnosti se spojenými osobami, umělé podmínky pro emisi dluhopisů, vede to k daňovému zvýhodnění daňového subjektu i upisovatele akcií, tj. spojené osoby. Na základě uměle vytvořených podmínek pak samozřejmě žádné reálné finanční prostředky daňový subjekt nezíská, nemůže tak být ani dosaženo primárního smyslu emise dluhopisů, tedy zajištění externích zdrojů financování.
33. O tom, jak transakce formálně proběhla v nyní posuzované věci, není sporu. V řízení byla ověřena právní existence dluhopisů (jmenovitá hodnota dluhopisu byla 1 Kč, emitované množství bylo 50 000 000 ks) a reálná úhrada emisního kurzu. Rovněž bylo ověřeno, že dluhopis byl uhrazen zápočtem již existujícím dluhem k jednateli a 50% společníkovi Ing. Ř. v celkové výši 50 000 000 Kč (vzniklým mj. postoupením pohledávky Ing. R. ve výši 33 900 000 Kč a pohledávky Ing. V. ve výši 1 100 000 Kč). Uplatněný úrokový náklad (v celkové výši 13 500 000 Kč za všechna šetřená období) byl uhrazen hotově, bankovním převodem na účet nebo zápočtem. Žalovaný vycházel z platné a účinné právní úpravy (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) a formálně uznatelnost nákladů nezpochybnil, neboť žalobce právní úpravě vyhověl.
34. Sporné však zůstává, zda lze vzhledem ke konkrétním okolnostem věci považovat postup žalobce za zneužití práva, resp. zda žalovaný prokázal, že ke zneužití práva došlo.

35. Objektivní prvek testu zneužití práva je naplněn, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění, a že subjektivní prvek je naplněn, pokud získání daňového zvýhodnění by přes naplnění formálních požadavků platných právních předpisů bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.
36. V daném případě výstižně naplnění obou prvků popsal žalovaný v bodě 85. napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde sice výslovně hovoří pouze o objektivním prvku (kritériu), nicméně z celkového obsahu vyplývá rovněž naplnění prvku subjektivního. Ostatně z logiky věci ani nelze naplnění těchto prvků posuzovat zcela izolovaně, protože mezi nimi musí existovat příčinná souvislost; bez jednotlivých (na sebe navazujících) kroků žalobce by k získání daňové výhody nedošlo, jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud ve výše zmíněném rozsudku.
37. Žalovaný uvedl, že *„úrokový náklad související s emisí a upsáním korunových dluhopisů pouze jednateli nelze uznat jako náklad ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, kdy na základě zjištěných okolností a skutečností vyplývajících z předloženého spisového materiálu lze spatřovat v postupu odvolatele znaky zneužití práva, kdy popsané důvody a okolnosti nastavené transakce, tedy vydání korunových dluhopisů a jejich upsání pouze a jenom jediným jednatelem (kdy závazky, které byly následně započteny s upsanými dluhopisy, byly na upisovatele v postavení spojené osoby postoupeny) a kdy nastavená transakce byla umožněna právě v důsledku propojenosti osob podílejících se na transakci lze podle jeho názoru považovat za zneužití práva, neboť v nastavené transakci nebyl shledán smysl a účel a došlo k vytvoření umělého zadlužení daňového subjektu, tj. k umělému vytvoření daňových nákladů v podobě úroků. Daňovým subjektem byla totiž nastolena taková situace, která by umožňovala splnění podmínek pro uplatnění nákladů (úroků z korunových dluhopisů) jako daňově účinných ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, přitom svým účelem a podstatou (upsáním dluhopisů pouze jednateli, na kterého byly postoupeny půjčky v podobě pohledávek za odvolatelem a transakce tedy nevede de facto k získání žádných finančních prostředků, neboť jejich úhrada je provedena zápočtem, přičemž bez postoupení dřívějších půjček od jiných osob by nemohlo dojít k zápočtu mezi odvolatelem a Ing. Říhou a tato transakce ovlivňuje jednoznačně daňovou povinnost odvolatele v podobě úrokového zatížení z dluhopisů) odporuje smyslu tohoto ustanovení a vede k jeho zneužití - v tomto lze spatřovat jeho objektivní kritéria), a to současně ve vazbě na zmíněné využití ust. § 36 odst. 3 ZDP (tedy nezdanění úrokového nákladu spojeného s korunovými dluhopisy). Transakce mezi personálně propojenými osobami nebyly nastaveny v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, které je tak tímto propojením osob umožněno. Je možno shledat, že emise a následné upsání korunových dluhopisů pouze a jenom jednatelem a společníkem v jedné osobě, kdy ten o emisi a upsání rovněž sám rozhodoval, nemá jiné opodstatnění, než dosažení daňové výhody“.*
38. Zdejší soud se s hodnocením žalovaného zcela ztotožňuje. Při popisu naplnění subjektivní prvku žalovaný v napadeném rozhodnutí mj. zdůrazňuje, že k nastolení situace, která je v rozporu s účelem zákona, mohlo dojít právě díky personálnímu propojení osob, které se na transakci podílely. To však zcela vyplývá již z výše uvedeného. Takové personální propojení je přitom v daném případě zřejmé. V důsledku emise dluhopisů prokazatelně došlo k daňovému zvýhodnění žalobce (snížení základu daně o úrokové výdaje) a rovněž jeho jednatele Ing. Říhy (nezdanění vyplacených úroků). V podrobnostech pak zdejší soud odkazuje na celé odůvodnění napadeného rozhodnutí.

39. Nelze dát za pravdu žalobci, že žalovaný na něj nezákonně přenesl důkazní povinnost, neboť pouze převzal argumentaci finančního úřadu, ta však byla postavena výhradně na povinnosti žalobce unést důkazní břemeno.
40. Je jistě pravdou, že žalovaný při svém hodnocení vycházel ze zjištění finančního úřadu uvedených ve zprávě o daňové kontrole. Nelze přitom ale nabýt dojmu, že se finanční úřad zabýval transakcí žalobce pouze povrchně a následně žalobce vyzval k prokázání skutečností. Finanční úřad před vyzváním žalobce nejdříve provedl pečlivý rozbor celé transakce, viz str. 5-13 zprávy o daňové kontrole. Na vyjádření žalobce pak finanční úřad rovněž velmi detailně reagoval, viz str. 16 a násl. zprávy o daňové kontrole. Přestože žalovaný vyhodnotil transakci jinak než finanční úřad, učinil tak na podkladě zjištění finančního úřadu. Žalovaný popsal svůj závěr v seznámení ze dne 6. 2. 2020, na které žalobce reagoval vyjádřením ze dne 20. 6. 2020. Lze pak dodat, že žalobce v podstatě nezpochybňuje samotná skutková zjištění, neboť je ve vlastním popisu skutkových okolností věci popisuje obdobně. Nesouhlasí však s jejich hodnocením.
41. Pokud jde o ekonomický smysl upsání dluhopisů, důkazní břemeno pochopitelně leží na žalovaném. Je ovšem v žalobcově vlastním zájmu, aby nabídl vysvětlení, jaký ekonomicky racionální cíl pro něj daná obchodní transakce měla mít. Správce daně není povinen domýšlet všechny představitelné varianty skutečnosti, v nichž by mohla hypoteticky daná operace daňovému subjektu něco přinést. Postačí, pokud ve svém rozhodnutí přesvědčivě zdůvodní, že určitá transakce žádný jasný a očividný ekonomický smysl neměla. Daňový subjekt zná sám nejlépe svou podnikatelskou situaci a může upozornit na její specifika, o nichž správce daně jednoduše neměl tušení (např. na potřebu rychle si, i za cenu zvýšených nákladů, obstarat finanční prostředky pro konkrétní mimořádně výhodnou investici apod.). Na takové vysvětlení pak musí správce daně v rozhodnutí reagovat. V nynější věci se skutečně upsání dluhopisů žalobcovu jednání jeví na první pohled jako samoučelný krok. Žalobce se sice pokusil jeho smysl ozřejmit, jeho tvrzení jsou však natolik nepřesvědčivá, že ani nevyvolala potřebu nějak doplňovat dokazování.
42. Zdejší soud považuje za vhodné zdůraznit následující.
43. Ačkoliv roli jednatele Ing. Říhy žalobce zlehčuje, pro posouzení věci se jedná o jednu z klíčových skutečností. Valná hromada žalobce, tvořená společníky Ing. Ř. a Ing. R., rozhodla dne 31. 10. 2012, že žalobce přistoupí k emisi korunových dluhopisů, a to v celkové předpokládané hodnotě 50 000 000 Kč. Dne 1. 12. 2012 uzavřel Ing. Ř. dvě smlouvy o postoupení pohledávek, a to s Ing. R. (ve výši 33 900 000 Kč) a s Ing. V. (ve výši 1 100 000 Kč). Sám Ing. Ř. pak měl pohledávku za žalobcem ve výši 15 000 000 Kč. Dne 28. 12. 2012 se Ing. Ř. stal na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů jediným upisovatelem korunových dluhopisů. Ve smlouvě strany dohodly započtení pohledávek. Bylo přitom vyloučeno zapojení třetích osob do transakce, neboť dluhopisy nebyly nabízeny formou veřejné nabídky. Mimo personální propojenost lze také poukázat na zřejmou časovou souvztažnost kroků žalobce.
44. Ze zjištěných údajů rovněž neplyne, že by žalobce nezbytně potřeboval dodatečné finanční prostředky, resp. že by svou finanční situaci musel řešit emisí dluhopisů. Stav pohledávek žalobce za spojenými osobami ke dni zúčtování emise dluhopisů činil 41 882 659 Kč.
45. Absurdní je argumentace žalobce, že pokud emise dluhopisů přinesla možnost refinancovat stávající závazky, mohlo docházet i nadále k investicím formou poskytnutí volných finančních prostředků třetím osobám, z nichž žalobce inkasoval zdanitelné příjmy formou

inkasovaných úroků. Uvedené žalobce namítal rovněž s ohledem na povinnost rekonstrukce (aplikace institutu zneužití práva tak, jako by ke zneužití práva vůbec nedošlo). Žalobce však emisí dluhopisů žádné finanční prostředky nezískal, což sám uznává. Zdejšímu soudu není zřejmé, jak mohla žalobci emise dluhopisů umožnit následné poskytování půjček třetím osobám.

46. Žalobce setrvale opakuje, že závěr žalovaného, že pokud dojde emisí dluhopisů k pouhému refinancování stávajících závazků, postrádá taková transakce ekonomický smysl, není správný. Zdejší soud však musí konstatovat, že v napadeném rozhodnutí se žádné obdobné tvrzení nevyskytuje. Žalovaný v napadeném rozhodnutí naopak připustil, že případná snaha o refinancování závazků mohla být považována za racionální snahu žalobce o oddlužení společnosti. S tím lze jistě souhlasit. Slovy žalobce, „*v případě obrožení případnou potřebou splacení krátkodobých závazků je potřeba získání dlouhodobých zdrojů ekonomicky odůvodněná*“. Žalobce se však pokoušel nutnou potřebu refinancování pouze uměle navodit, resp. z ničeho nevyplývá, že by taková potřeba skutečně existovala.
47. 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

48. 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 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.

Brno dne 18.8.2022

Petr Šebek v.r.
předseda senátu