



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka, 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 23.4.2020, č.j. 14649/20/5200-10421-701962,

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 23.4.2020, č.j. 14649/20/5200-10421-701962, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 16.11.2018, a to platební výměry na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou
 - č.j. 1754113/18/2912-50521-704170, za zdaňovací období roku 2014, kterým byla žalobci stanovena k přímé úhradě daň ve výši 1 588 226 Kč,
 - č.j. 1754145/18/2912-50521-704170, za zdaňovací období roku 2015, kterým byla žalobci stanovena k přímé úhradě daň ve výši 794 117 Kč,
 - č.j. 1754159/18/2912-50521-704170, za zdaňovací období roku 2016, kterým byla žalobci stanovena k přímé úhradě daň ve výši 794 117 Kč.
2. Podle správních orgánů emise korunových dluhopisů provedená žalobcem v prosinci roku 2012, přestože formálně podmínky zákona pro snížení základu daně splňovala, představovala zneužití práva s cílem snížení daňové povinnosti žalobce formou nákladových úroků z emitovaných dluhopisů a získání neoprávněné výhody nezdaněných příjmů fyzické osoby, společníka a jednatele žalobce v podobě výnosových úroků z dluhopisů.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

3. Žalobce namítá, že závěr žalovaného o zneužití práva je subjektivní, nemá náležitou oporu ve spisu, a správce daně neunesl v tomto směru své důkazní břemeno; správce daně, resp. žalovaný nezákonně přenesli důkazní povinnost na žalobce a neprokázali podmínky, které svědčí o naplnění konceptu zneužití práva (tzv. objektivní a subjektivní kritéria). Podle žalobce je odůvodnění napadeného rozhodnutí v mnoha bodech rozporuplné a zmatečné. Rovněž v případě mnoha skutečností, které svědčí ve prospěch žalobce, je žalovaný v odůvodnění účelově zkresluje nebo se jim vyhýbá. Napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.
4. Žalobce dále podrobně polemizuje s výkladem žalovaného, který se týká vývoje zdanění korunových dluhopisů, a předkládá vlastní výklad právní úpravy a důvodové zprávy k zákonu č. 188/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; zároveň poznamenává, že žalovaný není nadán pravomocí výkladu zákona, ani jeho cíle, a odkazuje na návrh právní úpravy předkládaný vládě a zákonodárci ke dni podání žaloby. 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.
5. Pokud žalovaný uvádí, že žalobce nezískal emisí dluhopisů žádné dodatečné finanční prostředky, jedná se podle žalobce o zcela nepodstatnou skutečnost. Tvrzení správních

orgánů o účelově vytvořeném závazku je rovněž zcela nepravdivé. Závazek z titulu povinnosti vrátit poskytnutou půjčku, či povinnost vrátit dříve poskytnutý příplatek mimo základní kapitál není a nemůže být účelově vytvořen. Žalobce dále uvádí, že jím vyplácené úrokové příjmy řádně podrobil procesu srážky daně a že žádnou povinnost neporušil. Žalobce nesouhlasí s tím, že by pohledávky Ing. R. Ř. byly vytvořeny účelově. Minimálně v rozsahu částky 1 100 000 Kč se jedná o závazek, který vznikl na základě smlouvy o půjčce, v rozsahu 20 000 000 Kč o závazek z titulu povinnosti vrátit dříve Ing. R. poskytnutý příplatek mimo základní kapitál a v rozsahu 15 000 000 Kč o závazek z titulu povinnosti vrátit dříve Ing. Ř. poskytnutý příplatek mimo základní kapitál. Podle žalobce není zneužitím práva, dojde-li k faktickému nahrazení již existujícího závazku (či závazků) závazkem jiným, který přináší žalobci celkově lepší ekonomické postavení, včetně daňového.

6. Žalobce dále namítá, že správce daně nevedl řádně daňový spis, neboť ten byl založen až v závěrečné fázi řízení, přičemž správce daně pouze odkazoval na podklady získané při kontrole daně z příjmů právnických osob; v takovém případě de facto došlo ke stanovení daně podle pomůcek. S ohledem na nedostatek skutkových podkladů, jež by byly obsahem spisu, je rozhodnutí správce daně zatíženo nepřezkoumatelností, přičemž touto vadou trpí i napadené rozhodnutí. Ze spisu rovněž není patrné, za jakým účelem (ke které povinnosti) byly úkony správce daně činěny. V tomto ohledu žalobce navrhuje dokazovat metodikou Generálního finančního ředitelství ze dne 4.8.2015, č.j. 50071/15/7100-40124-506246.
7. 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

8. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Ve svém vyjádření k podané žalobě setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí, na něž odkazuje.
9. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem a navrhl, aby zdejší soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

10. 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.).
11. 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).
12. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro zmatečnost zdejší soud uvádí, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal, jelikož z něj bylo možné zjistit, jak žalovaný rozhodl a jeho závěry se opírají o srozumitelné na sebe navazující důvody. Žalovaný se rovněž dostatečně vypořádal se všemi pro věc podstatnými skutečnostmi; žalobce nekonkretizuje, jaké skutečnosti měly být správcem daně a žalovaným opomenuty, ani které jeho závěry postrádají skutkovou oporu, když žalobce nevyvrací a nepopírá svůj

vlastní postup při vydání korunových dluhopisů a správcem daně posuzované smluvní instrumentárium, které v rámci daňové kontroly správci daně žalobce předložil, a které ostatně správce daně nezpochybňuje, s čímž se pak mívá žalobní polemika, že závazky vzniklé na základě soukromoprávních úkonů objektivně vznikly, neboť to správce daně ani nezpochybňoval (viz k tomu přehled skutkových podkladů, zejména na str. 2 a 3 zprávy o daňové kontrole č.j. 1704491/18/2912-60564-711678).

13. Žalobce emitoval v prosinci roku 2012 korunové dluhopisy ve výši 50 000 000 Kč (zaknihované dluhopisy s úrokovou sazbou 9% a splatností k 30.11.2013) a na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 28.12.2012 prodal tyto dluhopisy svému jednateli Ing. R. Ř. za cenu 1 Kč za jeden dluhopis. Úhrada kupní ceny byla dohodnuta ve formě započtení pohledávek Ing. R. Ř. za žalobcem, které vznikly z titulu smluv o půjčce ve výši 50 000 000 Kč. Tato úhrada byla zaúčtována 28.12.2012 účetním zápisem MD 365 002/DAL ve výši 50 000 000 Kč. Nákladové úroky ze zaplacených dluhopisů žalobce uplatnil v daňově uznatelných nákladech od roku 2014. Správce daně na základě platné a účinné právní úpravy (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – dále jen „ZDP“) formálně uznatelnost nákladů nezpochybnil, neboť žalobce právní úpravě vyhověl.
14. Mezi účastníky řízení tudíž není sporu o otázky skutkové, nýbrž o otázku právní, zda vydání dluhopisů žalobcem a jejich upsání žalobcovu jednateli postrádalo ekonomickou racionalitu a jediným smyslem účelově provázaných kroků celé transakce bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu. Emise dluhopisů v podobě uskutečněné žalobcem postrádala podle správních orgánů ekonomický smysl a účel.
15. Je třeba předeslat, že pokud žalobce v rámci své žalobní argumentace předkládá svůj přehled vývoje a výklad právní úpravy zdanění korunových dluhopisů, tak předně o účinné právní úpravě v době emise dluhopisů žalobcem není pochyb. Zdejší soud k tomu uvádí, že správce daně a žalovaný správně aplikovali koncept zneužití práva na konkrétní skutkový stav této věci, v rámci něhož provedli i výklad příslušné právní úpravy, který již byl opakovaně judikaturou správních soudů aprobován, jak bude rozvedeno níže.
16. Dle § 2 odst. 1 zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, je dluhopis cenný papír nebo zaknihovaný cenný papír, s nímž je spojeno právo na splacení určité dlužné částky odpovídající jmenovité hodnotě jeho emitentem, a to najednou nebo postupně k určitému okamžiku, a popřípadě i další práva plynoucí ze zákona nebo z emisních podmínek dluhopisu (dále jen „emisní podmínky“).
17. Primárním účelem emise dluhopisů je zajištění externího zdroje financování. Úrokový výnos představuje u fyzické osoby, která je vlastníkem dluhopisu, příjem z kapitálového majetku ve smyslu ZDP, který je daněn srážkovou daní (§ 36 odst. 2 písm. a/ ZDP).
18. Pojem „korunový dluhopis“ je pojem používaný v praxi pro dluhopis, který byl emitován v nominální hodnotě jedné koruny. Zpravidla se jedná o dluhopisy emitované v období od 1.8.2012 do 31.12.2012 v takové jmenovité hodnotě, aby při aplikaci § 36 odst. 3 zákona ZDP ve znění účinném do 31.12.2012 a čl. IV bodu 2 přechodného ustanovení zákona č. 192/2012 Sb., bylo zdanění úrokového příjmu 15% srážkovou daní rovno 0 Kč. Základ daně se stanovoval ke každému jednotlivému dluhopisu samostatně a zaokrouhloval se na celé koruny dolů.

19. Pokud jde o zákaz zneužití práva, ten byl historicky ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Pojem zneužití práva „*je právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že by právní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120). 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.
20. 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 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“.*
21. 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 samoučelné, 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“.

22. 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.
23. 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)“.
24. Pro posouzení, zda ke zneužití práva došlo či nikoliv, je potřeba posoudit, zda byla kumulativně naplněna objektivní a subjektivní kritéria ve smyslu judikatury Soudního dvora EU. Subjektivní kritérium spočívá v umělém vytvoření podmínek za účelem zisku daňové výhody. Objektivní kritérium sleduje smysl a účel dotčené právní úpravy. Je naplněno, pokud činnost žalobce postrádá ekonomický smysl a směřuje pouze k vylákání daňové výhody. 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 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).“.
25. Co se pak týče korunových dluhopisů, 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.

26. 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.“*
27. 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.
28. O tom, jak transakce formálně proběhla v nyní posuzované věci, není sporu. Není sporu rovněž o tom, že Ing. R. Ř. a žalobce tvoří ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP spojené osoby. Pokud jde o existující dluh žalobce vůči jednatelem, tak jednatel Ing. R. Ř. na základě ústní smlouvy poskytl firmě půjčku ve výši 15 000 000 Kč, s úroky ve výši 9% až 15%, které však nebyly zaplacený. Dále Ing. R. Ř. disponoval pohledávkami v celkové výši 35 000 000 Kč z titulu smluv o půjčce uzavřených mezi žalobcem a dalšími subjekty, které byly Ing. R. Ř. postoupeny (pohledávky dalšího jednatele žalobce Ing. R. ve výši 33 900 000 Kč a

pohledávky Ing. V. ve výši 1 100 000 Kč). Správce daně provedl pečlivý rozbor celé transakce (viz zpráva o daňové kontrole) a na základě analýzy účetnictví žalobce, jednotlivých smluv a po vyjádření žalobce dospěl k závěru, že cílem uvedené transakce bylo pouze účelové vytvoření pohledávky jednatele a společníka Ing. R. Ř. za žalobcem. Správce daně rovněž zjistil nesoulad mezi účetními případy a jejich zaúčtováním na účetním dokladu a skutečným účtováním v účetním deníku, pokud jde o půjčku od Ing. R.; její část ve výši 13 900 000 Kč existovala pouze účetně. Stav pohledávky Ing. R. ke dni 1.12.2012 vůči žalobci byl ve výši 12 607 864 Kč. Správce daně dále zjistil, že žalobce je držitelem licence na výrobu elektřiny z FVE s datem zahájení činnosti od 17.12.2009, s garantovanými výkupními cenami elektrické energie, že dlouhodobý majetek žalobce od 1.1.2011 do 31.11.2011 vykazuje ve výši 124 049 000 Kč, že ročně dosahuje tržeb ve výši 22 až 24 mil. Kč a že nemá zaměstnance. Podle správce daně žalobce účelově nahradil účetně vytvořené závazky vůči fyzickým osobám (jednatelům) a závazek z titulu půjčky od Ing. V. dluhopisy v takové nominální hodnotě, aby využil daňové úpravy za účelem získání výhody nezdaněného příjmu pro svého jednatele a společníka (srážková daň se díky systému zaokrouhlování do konce roku 2012 neplatí), a nikoli s cílem zajištění zdrojů financování rozvoje či jiných aktivit žalobce coby emitenta, neboť žalobce žádnými finančními prostředky z korunových dluhopisů žalobce nedisponoval. V tomto ohledu není namístež žalobní argument, že srážková daň „byla hrazena“, neboť ta po zaokrouhlení činila 0 Kč. Zároveň žalobce na 20 let do roku 2032 zvýšil své náklady v podobě nákladových úroků z emitovaných dluhopisů, přičemž pokud by žalobce dluhopisy neemitoval, jeho výsledek hospodaření by byl v každém kontrolovaném roce o úroky z korunových dluhopisů vyšší.

29. Pokud k účelu vydání dluhopisů žalobce argumentoval tak, že si půjčkami (od soukromých subjektů) zajistil financování výstavby FVE, což správce daně ani nerozporoval, a tyto se posléze rozhodl refinancovat z bankovního úvěru a právě z dluhopisů, tak správce daně podrobnou analýzou zjistil, že po získání bankovního úvěru zůstatek proinvestovaných nákladů žalobce na FVE krytých finančními zdroji od cizích subjektů činil (ke dni 29.4.2010) 38 245 000 Kč. Pokud jde o smlouvu o půjčce s Ing. R. na 20 000 000 Kč uzavřenou dne 4.12.2009 a o ústní dohodu s Ing. Ř. na 15 000 000 Kč, tak správce daně zjistil, že z nich žádné úroky účtovány nebyly. Podle správce daně se jednalo o doklad žalobce bance o proinvestování 25% vlastních finančních prostředků na výstavbu FVE. Tyto finanční prostředky byly evidovány v pasivech rozvahy žalobce na kapitálových fondech a nemohlo se tudíž jednat o půjčky, nýbrž o vlastní finanční prostředky, které byly proinvestovány na výstavbu FVE. Žalobce rovněž od roku 2012, kdy emitoval dluhopisy, nezvýšil svůj dlouhodobý majetek (tj. žalobce do svého majetku neinvestoval). Údaje o hospodaření žalobce do roku 2012 svědčí o tom, že žalobce mohl doplatit zbývající půjčky (s ohledem na výši hospodářského výsledku), nicméně žalobce své volné finanční prostředky dále půjčoval spojeným osobám (společníkům, PONTUS ENERGY s.r.o., PONTUS SOLAR s.r.o.). Správce daně na str. 23 až 26 a na str. 37 až 40 zprávy o daňové kontrole srozumitelně vyvrátil žalobcovo tvrzení, že jediným ekonomicky nejvýhodnějším zdrojem financování investic byly dluhopisy, s tím, že žalobce účel vydání dluhopisů jako zdroje financování potřeb emitenta nenaplnil. S tím zdejší soud souhlasí, přičemž má-li žalobce za to, že skutečnost, že nezískal dluhopisy žádné dodatečné finanční zdroje k financování svých aktivit a že k úhradě závazků měl využít jiné zdroje, je nepodstatná, tak je tomu právě naopak; při posouzení naplnění konceptu zneužití práva při vydání

korunových dluhopisů se jedná o otázky, které je potřeba rozkrýt a zodpovědět, což správce daně učinil.

30. Naplnění podmínek testu zneužití práva rovněž správně popsal žalovaný na str. 17 a 18 napadeného rozhodnutí, když výše uvedené shrnul následovně: *„V konání daňového subjektu lze spatřovat a identifikovat jak objektivní, tak i subjektivní složky zneužití práva, kdy nastolením umělých podmínek transakce byla získána daňová výhoda, kterou by za standardních podmínek nemohl daňový subjekt využít, přitom ze všech uvedených okolností případu vyplývá, že hlavním účelem vydání korunových dluhopisů je právě získání daňové výhody, a to v podobě nezdaněných příjmů Ing. Ř., jednatele a společníka daňového subjektu, v podobě výnosových úroků z dluhopisů dle ustanovení § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Nestandardní okolnosti lze spatřovat v těchto ověřených skutečnostech: veškeré transakce a právní úkony řídil Ing. Ř., jednatel a společník daňového subjektu, rozhodl jak o emisi dluhopisů, tak o osobě upisovatele, rozhodl o transakci mezi spojenými osobami...právě propojenost osob umožnila nabrání jednoho závazkového vztahu (postoupená půjčka) závazkovým vztahem novým (dluhopisový závazek nadto zatížený fixním úrokem), neprokázání ekonomického účelu a motivace emise dluhopisů, neprokázání racionálního důvodu emise dluhopisů v hodnotě 1 Kč při celkové emisi 50 000 000 Kč, jestliže jediným vlastníkem (upisovatelem) se stal Ing. Ř., jednatel a společník daňového subjektu, neprokázání faktické potřeby finančních prostředků v době emise (výnosy daňového subjektu cca 20 – 24 mil. Kč ročně, nerozdělený zisk ke dni 30.11.2012 ve výši 28 696 tis. Kč, daňový subjekt fakticky nedisponoval žádnými finančními prostředky z emise dluhopisů, vydání dluhopisu v závěru roku 2012, nelogické a neekonomické chování daňového subjektu, který uzavíral půjčky a poskytoval peněžní prostředky spojeným osobám v době, kdy si emisí dluhopisů měl zajistit finanční prostředky pro tvrzeň podnikatelský záměr....Uvedená transakce byla nastavena jednatelem a společníkem daňového subjektu, kdy tato osoba rozhodla jak o emisi dluhopisů, tak o osobě upisovatele. Zde je tak nutno spatřovat subjektivní kritérium, které by nebylo možné právě bez propojenosti subjektů...byla tak uměle vytvořena situace, která je v rozporu s účelem zákona...“*
31. Zdejší soud se s ohledem na již výše uvedené s hodnocením žalovaného ztotožňuje a v podrobnostech pak odkazuje na celé odůvodnění napadeného rozhodnutí.
32. S ohledem na výše uvedené nelze dát žalobci za pravdu, že na něj správní orgány nezákonně přenesly důkazní břemeno. Důkazní břemeno ohledně skutečností svědčících o zneužití práva nepochybně tíží správce daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6.2.2019, č.j. 6 Afs 44/2018-31, či ze dne 5.10.2016, č.j. 6 Afs 170/2016-30). V posuzované věci své důkazní břemeno správce daně unesl a prokázal, že emise korunových dluhopisů postrádala ekonomický smysl. Žalobce nadto zjištění správce daně podrobená kompletní analýze ve zprávě o daňové kontrole ani nevyvrací, nýbrž jeho argumentace stojí de facto na přesvědčení, že uvedeným způsobem pro něj daňově nejvýhodnějším postupovat mohl. Správní orgány podle zdejšího soudu žalobci dostatečně vysvětlily, proč se s kroky žalobce nepojila ekonomická racionalita a je zjevné, že převažovala pouze racionalita „daňová“, které však v případě korunových dluhopisů s ohledem na výše citovanou judikaturu nelze poskytnout právní ochrání.
33. Pokud jde o procesní námitky uplatněné v žalobě, je třeba zdůraznit, že u žalobce byla dne 17.5.2017 zahájena jedna daňová kontrola ve smyslu § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), o čemž byl sepsán protokol. Rozsah daňové kontroly byl v tomto protokolu specifikován jako kontrola daně z příjmů právnických

osob za zdaňovací období roku 2013, 2014, 2015 a kontrola daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně zda zdaňovací období roku 2014, 2015, 2016. Rozsah daňové kontroly byl tedy konkrétně vymezen již od počátku daňové kontroly a po celou dobu nedošlo ke změně zmíněného rozsahu. Daňová kontrola byla zahájena jak pro daň z příjmů právnických osob, tak pro daň srážkovou, proto není nijak nestandardní, že důkazy získané v rámci této kontroly byly využity pro obě kontrolované daně.

34. Dle § 85 odst. 4 daňového řádu lze daňovou kontrolu provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Postup správce daně, který vedl daňovou kontrolu dohromady pro daň z příjmů právnických osob i pro daň vybíranou srážkou tak není ničím nestandardním a daňový řád jej výslovně připouští.
35. Podle § 64 odst. 4 písm. a) daňového řádu se spis člení mj. na části podle jednotlivých daňových řízení. Správní spis se vztahuje k dani vybírané srážkou a obsahuje rovněž listiny, které byly v rámci téže daňové kontroly shromážděny k dani z příjmů právnických osob. Žádné pochybení při vedení správního spisu tak soud neshledal, ostatně žalobci byl v návaznosti na nahlížení do spisu dne 10.9.2018 zaslán i soupis spisu týkajícího se daňové kontroly. Pokud správce daně postupoval tak, že výsledek kontrolního zjištění v rámci jedné daňové kontroly rozdělil do dvou kontrolních dokumentů (ve věci srážkové daně a ve věci daně z příjmů právnických osob), které žalobci zaslal k seznámení (v nyní posuzované věci šlo o písemnost č.j. 1231467/18/2912-60564-711678), a poté do dvou zpráv o daňové kontrole, tak v takovém postupu nespaturuje zdejší soud žádné pochybení, které by se negativně projevilo na procesních právech žalobce, a uvedený postup nepředstavuje „stanovení daně podle pomůcek“, jak tvrdí žalobce. Správce daně na str. 4 zprávy o daňové kontrole uvedl, že použil v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu jako důkazní prostředky podklady převzaté v souvislosti s kontrolou daně z příjmů právnických osob. Podle tohoto ustanovení lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Není tedy pochybením, pokud správce daně u srážkové daně využil podklady získané od žalobce v rámci daňové kontroly k dani z příjmů právnických osob; takový postup daňový řád výslovně umožňuje.
36. Zdejší soud odmítá rovněž argumentaci žalobce, že ze spisu a úkonů správce daně není patrné, ke které dani směřují. Z listin založených ve správním spise je zřejmé, ke které dani byly činěny (viz kupř. výzva k prokázání skutečností ze dne 3.11.2017, č.j. 1673980/17/2912-60564-711678). Žalobce nezmiňuje žádný konkrétní úkon, z něhož by mu nemělo být zřejmé, jaké daňové povinnosti se týká. Žalobce byl seznámen podrobně s výsledky kontrolního zjištění ke každé dani zvlášť. Muselo mu tedy být zřejmé, jaké jsou skutkové podklady správce daně ve vztahu k dani z příjmů i k dani srážkové. Zdejší soud rovněž neshledal žádné pochybení ve vedení správního spisu. Předložený spis obsahuje všechny listiny, z nichž správní orgány vycházely. Zdejší soud k tomu doplňuje, že s ohledem na to, že skutečnosti související s vydáním korunových dluhopisů žalobce se promítají do právě uvedených daňových povinností žalobce, bylo i z hlediska procesní ekonomie vhodné, pokud správce daně vymezil rozsah daňové kontroly výše uvedeným způsobem, vedl jednu daňovou kontrolu a kontrolní zjištění ve vztahu k dani z příjmů právnických osob a dani srážkové pro přehlednost rozdělil. Zdejší soud s ohledem na uvedené považoval za nadbytečné dokazovat metodickou pomůckou Generálního

finančního ředitelství č.j. 50071/15/7100-40124-506246, k tomu, jak má správce daně provádět kontrolní úkony.

37. 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

38. 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 13. října 2022

David Raus v.r.
předseda senátu